

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE

ROLE DE LA DÉCLARATION

EN MATIÈRE

D'IMPOTS DIRECTS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Lundi 30 Mai 1910, à 1 heure 1/2

PAR

G. HUGOT

Rédacteur au Ministère des Finances
Lauréat de la Faculté de Droit de Lille

Président : M. JAQUELIN, professeur
Suffragants { *MM. FERNAND FAURE, professeur*
WAHL, professeur

PARIS-V.

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, et 12, Rue Toullier

1910

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LE

ROLE DE LA DÉCLARATION

EN MATIÈRE

D'IMPOTS DIRECTS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Lundi 30 Mai 1910, à 1 heure 1/2

PAR

G. HUGOT

Rédacteur au Ministère des Finances
Lauréat de la Faculté de Droit de Lille



Président : M. JAQUELIN, professeur

Suffragants { *MM. FERNAND FAURE, professeur*
WAHL, professeur

PARIS-V.

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, et 12, Rue Toullier

1910

LE RÔLE DE LA DÉCLARATION

EN MATIÈRE

D'IMPÔTS DIRECTS

INTRODUCTION

« Les sujets de chaque état, a dit Adam Smith, doivent contribuer aux dépenses du gouvernement autant que possible en raison de leurs facultés respectives, c'est-à-dire en proportion du revenu dont ils jouissent respectivement sous la protection de l'Etat. »

Les propositions contenues dans la seconde partie de cette phrase ont fait et font encore l'objet de nombreuses controverses : l'impôt doit-il frapper le capital ou le revenu, doit-il être proportionnel ou progressif, questions discutables et discutées, que nous n'avons pas à examiner ici. Mais, quelle que soit la solution adoptée pour chacune d'elles, un point n'en reste pas moins certain : c'est que l'impôt doit peser sur les citoyens en raison de leurs facultés, c'est-à-dire, d'une

façon générale, en raison de leur fortune. Ce principe, universellement admis aujourd'hui, fut bien souvent volontairement inobservé, et, même une fois reconnu, il n'est pas sans présenter de grandes difficultés d'application : pour taxer chacun suivant sa fortune, il faut en effet connaître aussi exactement que possible le chiffre de cette fortune, et comment parvenir à cette connaissance ? Problème dont les législateurs ont toujours cherché la solution, dont ils la cherchent aujourd'hui, et dont, sans doute, ils la chercheront encore longtemps. Si, en effet, on se contente d'indications trop vagues et insuffisamment contrôlées, la taxation risque fort de n'être pas en rapport avec les ressources visées ; si, d'autre part, on essaie d'arriver à une certitude plus grande, on se heurte aux résistances des contribuables qui se révoltent contre l'inquisition et les vexations qu'entraîne presque forcément cette recherche. Il faut donc se tenir dans un juste milieu et, tout en ménageant les susceptibilités des particuliers, déterminer le plus exactement possible les ressources de chacun d'eux et la mesure dans laquelle les taxes devront l'atteindre.

Deux procédés peuvent être employés pour arriver à l'évaluation du montant des ressources imposables : les présomptions légales d'après les signes extérieurs, et la constatation directe. Dans le système des signes extérieurs, on se base sur ce fait que la possession de certains biens, l'accomplissement de certains actes,

sont en général des signes de richesse, et que ces biens sont d'autant plus nombreux, ces actes d'autant plus répétés que la fortune de leur possesseur ou de leur auteur est plus considérable. Parmi ces indices, on en choisit alors un certain nombre qui soient, autant que possible, probants et facilement constatables et, de leur existence, on cherche à induire l'état de fortune du contribuable.

Dans le second système au contraire, aucun intermédiaire n'est employé pour parvenir à la connaissance du chiffre des revenus réels, qui est directement recherché et d'après lequel devra se calculer le montant de l'impôt. Deux moyens s'offrent à l'administration pour arriver à la détermination de ce chiffre : elle peut d'abord recourir à la taxation d'office, c'est-à-dire se livrer elle-même sans s'adresser à l'intéressé, à des investigations plus ou moins approfondies, plus ou moins discrètes, dans le but de déterminer le plus exactement possible les éléments d'imposition ; elle peut aussi demander au redevable une déclaration du montant de ses revenus, déclaration dont elle se servira, après l'avoir contrôlée, pour établir l'assiette de l'impôt.

Remarquons d'ailleurs que le système des signes extérieurs n'exclut pas la déclaration du contribuable ; seulement, au lieu de porter sur le chiffre des revenus, celle-ci est relative seulement à des faits matériels : elle est alors destinée à faire connaître à l'administration l'existence de certains biens que la loi considère comme des signes de richesse. Il est évident qu'une

semblable déclaration est beaucoup moins vexatoire pour les particuliers que celle exigée dans la méthode de la constatation directe ; d'autre part, le contrôle en est presque toujours très facile et ne nécessite pas les mêmes recherches, les mêmes inquisitions que lorsqu'il s'agit de vérifier l'exactitude des affirmations d'un contribuable qui vient déclarer que son revenu global est de tant, ou que les bénéfices qu'il tire annuellement de l'exercice de son commerce, de son industrie ou de sa profession se montent à tel chiffre.

Enfin, quel que soit le procédé adopté pour l'évaluation des éléments imposables, on rencontre très fréquemment des déclarations destinées à faire connaître aux agents chargés de l'assiette de l'impôt que le redevable se trouve dans les conditions déterminées par la loi pour bénéficier d'un dégrèvement ou d'une faveur quelconque.

Les deux dernières sortes de déclarations dont il vient d'être question sont à peu près les seules qui se rencontrent dans le système fiscal français ; nous nous en occuperons dans le cours de cette étude, mais ce qui nous retiendra surtout, ce sera l'examen de la déclaration portant sur le chiffre même du revenu ou des revenus, qui est de beaucoup la plus intéressante, et dont l'emploi a soulevé et soulève encore tant de difficultés et de controverses.

CHAPITRE PREMIER

Les Impôts directs sous l'Ancien Régime

Au XVIII^e siècle, trois impôts directs étaient perçus au profit de la royauté : la taille, la capitation et les dixièmes qui, établis en 1710, furent remplacés en 1749 par les vingtièmes. Nous étudierons successivement le rôle joué par la déclaration du contribuable dans la répartition de chacun de ces impôts.

SECTION I

La Taille

La taille perçue au profit du roi fut d'abord une contribution exceptionnelle et temporaire destinée à subvenir aux besoins de la guerre ; en 1440, lors de la création par Charles VII de troupes régulières et soldées, elle devint permanente et prit le caractère d'imposition ordinaire et annuelle qu'elle conserva jusqu'à la Révolution.

On distinguait, au point de vue de l'assiette, deux

sortes de tailles : la taille personnelle et la taille réelle. La première, perçue dans les pays d'élection, à l'exception des généralités de Grenoble, de Montauban et d'Auch, et des élections d'Agen et de Condom, dépendant de la généralité de Bordeaux, était payée par tous les sujets non nobles, et pesait sur tous les biens qu'ils possédaient : c'était la condition de la personne qui indiquait si elle était taillable et ses facultés qui déterminaient le montant de sa cote. Au contraire, dans les pays de taille réelle, la taxe frappait tous les biens roturiers même lorsqu'ils étaient passés aux mains de nobles : c'était donc la nature des biens qui décidait de l'assujettissement ou de l'exemption, et leur importance qui servait à fixer le chiffre de l'imposition.

Le rôle de la déclaration pour la répartition de la taille fut, d'une façon générale, fort peu important. Les cotes étaient fixées, en principe, sans l'intervention des contribuables, dont la déclaration n'intervenait qu'accessoirement et facultativement, comme un simple mode de renseignement que pouvaient employer ou négliger les collecteurs ou commissaires des tailles chargés de répartir entre les habitants d'une même paroisse la somme assignée à celle-ci par les élus et, plus tard, les intendants. Ces répartiteurs restaient libres, au moins dans les pays de taille personnelle, d'évaluer la fortune des contribuables au chiffre qui leur paraissait juste, sans qu'aucun mode de recherche

des ressources imposables leur fût prescrit : « Long-temps la répartition des tailles n'a eu d'autre principe que l'équité et la connaissance des collecteurs qui arbitrent les biens et facultés des contribuables en leur âme et conscience ; de là le nom de taille arbitraire donné à la taille usitée dans ces pays (1) ». Comme à cette époque presque tous les revenus étaient de nature foncière et que, dans les paroisses, les ressources de chacun des redevables étaient suffisamment connues pour que l'on pût, sans grande chance d'erreur, estimer sa position de fortune, on avait jugé inutile de prescrire des déclarations appuyées de serment ou de pièces justificatives, ou autres moyens d'investigation. D'ailleurs, des abus se produisirent qui amenèrent, dans le courant du XVIII^e siècle, la création de la taille proportionnelle, destinée à y apporter remède, et sur laquelle nous reviendrons plus loin.

Dans les pays de taille personnelle, les contribuables n'avaient à faire de déclaration que dans un cas particulier : celui de changement de domicile. Cette déclaration était relative à la fois au lieu où le déclarant devait être taxé et aux éléments d'après lesquels devait se calculer sa cote. Elle fut établie en 1683 dans le but de rendre impossible des fraudes qui se commettaient antérieurement : les taillables annonçaient, un peu

1. Moreau de Beaumont. *Mémoires concernant les impositions et droits*, t. V (compléments par l'Editeur), p. 70.

avant la confection des rôles, qu'ils changeaient de domicile ; ils évitaient ainsi l'imposition à la fois dans la paroisse qu'ils quittaient, puisqu'ils n'y habitaient plus lors de la répartition, et dans celle où ils allaient s'établir, où l'on ne possédait aucune base permettant de déterminer leur quote-part. Une déclaration du 9 mars 1604 (1) avait déjà essayé de remédier à cet abus en faisant taxer pendant deux années encore dans leur ancienne paroisse ceux qui annonçaient leur intention de la quitter. Ce fut la déclaration royale du 16 août 1683 (2) qui obligea les taillables, lorsqu'ils voulaient changer de domicile, à faire, au greffe de l'élection dans le ressort de laquelle ils allaient demeurer, une déclaration qui devait être publiée et que pouvaient contredire les habitants de la paroisse quittée : « ils sont tenus de faire publier au prône de la messe paroissiale leur délogement et de le faire signifier aux habitants et au syndic de la paroisse qu'ils veulent quitter, avant le 1^{er} octobre de l'année qui précédera leur délogement ; ils doivent dans le même terme, déclarer au greffe de l'élection de laquelle dépend la paroisse où ils vont demeurer, la paroisse d'où ils sortent, la somme à laquelle ils y étaient imposés, s'ils étaient laboureurs ou de quelque autre profession, combien de charrues ils avaient et à qui elles appartiennent, la

1. *Nouveau Code des tailles*, t. I, p. 207.

2. *Nouveau code des tailles*, t. II, p. 189.

paroisse dans laquelle ils vont demeurer, la vacation qu'ils prétendent professer, combien de charrues ils feront valoir et de qui ils tiendront (1) ». Le registre de ces déclarations était communiqué aux élus et aux intendants pour leur permettre de modifier en conséquence la répartition de la taille entre les paroisses de leur ressort. Les déclarants restaient taxés pendant deux années dans la paroisse qu'ils venaient de quitter, et ils étaient ensuite inscrits au rôle de celle où ils étaient venus se fixer.

On peut signaler ici la faculté accordée aux veuves des taillables, par la déclaration royale du 24 janvier 1687 (2), de choisir librement un nouveau domicile, même dans une ville franche du royaume, à condition de déclarer leur intention aux marguilliers ou syndics de la paroisse du défunt, de faire publier cette déclaration et de la faire signifier aux collecteurs élus pour répartir la taille l'année suivante dans le lieu où elles voulaient aller demeurer.

En principe, les taillables qui exploitaient des terres situées sur le territoire de plusieurs paroisses, auraient dû être taxés à la fois dans chacune de celles-ci pour ceux de leurs biens qui s'y trouvaient situés. En pratique, ils se faisaient cotiser dans la paroisse de leur domicile seulement, pour tous les biens-fonds

1. Moreau de Beaumont, t. II, p. 27

2. *Nouveau Code des tailles*, t. II, p. 241.

qu'ils faisaient valoir soit en ce lieu, soit ailleurs. Des abus s'étant produits par suite des difficultés de contrôle que faisait naître cette façon de procéder, une déclaration du 17 février 1728 (1) régla cet usage en obligeant les contribuables qui voulaient en profiter à faire tous les ans, avant le 1^{er} septembre, une déclaration au greffe de l'élection dans laquelle ils étaient domiciliés. « Cette déclaration, dit l'article 2, contiendra le nom de la paroisse de leur domicile, la quantité de biens qu'ils y possèdent à titre de propriété ou de ferme, le nom de la paroisse où ils exploitent d'autres biens, l'espèce et la quantité des terres qu'ils y occupent en propre ou à loyer, avec le prix de baux qui en ont été faits. » Cette déclaration devait ensuite être publiée dans la paroisse de leur domicile et dans celle où se trouvaient les biens déclarés.

Enfin, une déclaration analogue était encore exigée de ceux qui cessaient de faire valoir des biens qu'ils exploitaient en un lieu autre que celui où ils étaient cotisés.

Toutes ces déclarations étaient portées à la connaissance des élus et des intendants pour la modification des mandements adressés par eux aux diverses paroisses.

Si, en principe, la taille était personnelle dans le pays d'élection, elle était au contraire réelle dans

1. *Nouveau Code des tailles*, t. III, p. 338.

presque tous les pays d'Etats (1), et dans une grande partie des pays conquis. Les modes de répartition en étaient très variables : en Languedoc, les tailles se payaient à raison des héritages roturiers et dans les lieux où ces héritages étaient situés ; en Dauphiné, la taille était répartie par feux (on désignait sous ce nom un groupe de personnes possédant ensemble un revenu foncier déterminé) ; dans la généralité de Montauban, le système des feux existait aussi, et ceux-ci se divisaient en bellugues ; de même, en Bretagne, la répartition avait lieu par feux.

Si les systèmes variaient d'un pays à l'autre, le principe de la répartition au contraire restait partout à peu près le même : un cadastre était dressé, souvent d'ailleurs très mal, et c'était sur cette base que l'imposition se calculait : la déclaration des particuliers n'intervenait, pour l'établissement de ce cadastre, que facultativement et comme un simple mode d'information auquel pourraient recourir, s'ils le voulaient, ceux qui étaient chargés de cette mission.

Nous trouvons cependant dans quelques pays d'Etats, une particularité fort intéressante à notre point de vue et connue sous le nom de *compoix cabaliste* : dans la généralité de Montauban notamment, d'après un usage fort ancien, comme le montrent des arrêts rendus en 1600

1. En Bourgogne, les tailles étaient personnelles, ou plutôt mixtes (Moreau de Beaumont, t. II, p. 165).

par la Cour des Aides de Montpellier pour réprimer des abus qui en étaient résultés, il était permis aux consuls des communautés de distraire de la somme qui devait peser sur les fonds roturiers, une certaine part, dont le maximum variait du dixième au quinzième de cette somme, et qu'ils pouvaient répartir entre tous les habitants à raison des revenus¹ que ceux-ci tiraient de leur industrie, de leur commerce ou de leurs rentes constituées à prix d'argent. Pour effectuer cette répartition, les consuls nommaient des assesseurs ou prud'hommes qui, après avoir prêté serment, devaient demander et recevoir les déclarations des contribuables concernant leurs revenus, autres que les revenus fonciers. Si les déclarations leur paraissaient erronées, les assesseurs étaient tenus de se transporter chez les particuliers et d'exiger d'eux la présentation soit de leurs marchandises, s'ils étaient commerçants, soit de pièces justificatives permettant de déterminer le montant de leurs revenus. Si un contribuable refusait de faire sa déclaration, les prud'hommes devaient appeler les voisins, s'informer auprès d'eux des facultés du redevable récalcitrant et fixer sa cotisation d'après les renseignements ainsi obtenus. C'était d'après le procès-verbal dressé par ces prud'hommes que les rôles étaient établis.

C'est le premier exemple que l'on ait d'une déclaration obligatoire pour tous les particuliers, et contrôlée,

servant de base pour la détermination de la quote-part à assigner à chacun d'eux et c'est un mode de répartition analogue qui fut employé plus tard lors de l'institution de la taille proportionnelle.

Nous avons vu, en parlant de la taille personnelle, que les répartiteurs jouissaient de la plus grande liberté dans l'évaluation qu'ils avaient à faire des revenus des contribuables, et que des abus s'étaient produits, soulevant de nombreuses réclamations contre cette façon de procéder. Les unes émanaient de particuliers qui se plaignaient d'être trop imposés, les autres, de paroisses trouvant la somme qui leur était assignée dans le département fait par les élus et les intendants, trop considérable, relativement à celles qu'avaient à payer d'autres paroisses de la même élection.

En ce qui concerne cette répartition entre les paroisses, un édit d'août 1715, reproduit par la déclaration du 13 avril 1764 (1), permit aux intendants, lorsqu'une paroisse de leur ressort se prétendrait surchargée, de faire tenir, en présence de commissaires nommés par eux, une assemblée où devaient être convoqués les syndics et autres officiers des villes ou bourgs, les collecteurs et les principaux habitants, afin qu'il fut dressé, d'après la déclaration de ces derniers, un procès-verbal extra-judiciaire de l'état actuel de cette paroisse. Si la déclaration n'était pas faite ou

1. *Nouveau Code des tailles*, t. III, p. 706.

était reconnue fausse, l'intendant pouvait, l'année suivante, augmenter le chiffre des impositions accessoires de la paroisse du double ou du triple, jusqu'à ce que des déclarations exactes eussent été fournies (1).

Quant aux réclamations des particuliers, elles se comprenaient d'autant mieux que tous les habitants d'une même paroisse étaient responsables solidairement du payement de la taille et avaient par conséquent le plus grand intérêt à ce que chacun d'eux fût imposé suivant ses véritables ressources. Le remède aux abus consistait évidemment, ici, à obliger les répartiteurs à observer, dans leur appréciation des facultés des redevables, certaines règles déterminées par la loi et c'est en effet ce qui fut réalisé au XVIII^e siècle par l'institution de la taille proportionnelle.

Dans ce système, la quote-part de chaque contribuable était calculée d'après ses revenus réels, tels qu'ils résultaient de déclarations obligatoires, appuyées de pièces justificatives, et qui pouvaient être vérifiées soit par la contradiction, soit, en ce qui concerne les biens-fonds, par l'arpentage.

Le premier essai de taille proportionnelle fut fait à Lisieux en 1717, puis elle fut usitée en Champagne et dans certaines paroisses de la généralité de Limoges (sous le nom de taille tarifée) dès 1738, comme cela résulte, pour la généralité de Limoges, de la déclara-

1. Moreau de Beaumont, t. II, p. 63.

tions royale du 30 décembre 1761 (1), et pour celle de Châlons, de la déclaration du 11 octobre 1762 (2). Ce fut la déclaration du 7 février 1768 (3) qui en généralisa l'usage en autorisant toutes les paroisses à l'établir lorsqu'elles le voudraient.

La cote de chaque contribuable était divisée en deux parties : l'une pour la taille réelle, l'autre pour la taille personnelle. La taille réelle était perçue à raison de l'exploitation des fonds soit par le fermier, soit par le propriétaire (taille d'exploitation), et de l'occupation des maisons (taille d'occupation) ; quant à la taille personnelle, elle pesait sur les revenus de toute espèce, quelle que fût leur origine : fermages, rentes actives, actions portant intérêts, industrie ou commerce, etc.

D'après l'article 5 de la déclaration de 1768, les habitants, réunis en assemblée générale en présence des commissaires nommés par l'intendant, devaient faire des déclarations exactes et sans fraude de leurs biens, facultés et industrie, lesquelles étaient insérées au procès-verbal dressé par ces commissaires ; les déclarations pouvaient être vérifiées et être contredites par les habitants, et si l'une d'elles était reconnue fausse, celui dont elle émanait pouvait être condamné à une amende dont le maximum était de 50 livres ; la

1. *Nouveau Code des tailles*, t. IV, p. 9.

2. *Id.*, t. IV, p. 52.

3. *Id.*, t. IV, p. 318.

même peine était encourue au cas de refus de déclaration.

L'article 6 nous fait connaître le but que l'on voulait atteindre : « le tout, afin de parvenir à proportionner la quotité de la taille que la paroisse pourra porter en général et la portion de chaque contribuable en particulier ». On visait donc à établir une égalité proportionnelle à la fois entre les différentes paroisses d'une élection et entre les contribuables d'une même paroisse.

Ce procédé de taxation présentait évidemment des avantages sur celui qu'il remplaçait : les répartiteurs n'avaient plus, comme auparavant, la liberté de fixer les cotes des contribuables selon leur bon plaisir, puisqu'ils étaient obligés de se baser sur les déclarations de ceux-ci. Malheureusement, en ce qui concerne la vérification de ces déclarations, l'arbitraire reparaissait : aucune disposition suffisamment précise n'avait été édictée en 1768 pour limiter les inquisitions qui devaient forcément se produire ; les assesseurs, n'étant astreints à observer aucune règle, étaient souvent portés à abuser des pouvoirs que la loi semblait implicitement leur conférer en leur ordonnant, sans plus de détails, de prendre connaissance par eux-mêmes des facultés des contribuables ; et ce fut là principalement la source des réclamations que continua de soulever, jusqu'à la fin de l'ancien régime, la répartition de la taille, récla-

mations moins nombreuses qu'auparavant, mais toutefois encore très fréquentes.

Ce fut dans la généralité de Paris que le système de la déclaration par les particuliers fut utilisé avec le plus de succès pour l'assiette de la taille. Des lettres patentes du 1^{er} janvier 1775 (1) vinrent valider une méthode que l'intendant de cette région avait fait employer depuis quatre ans et dans laquelle la déclaration jouait un rôle important. En même temps, était adressée aux commissaires des tailles de la généralité de Paris une instruction très complète (2) qui nous fait connaître dans tous ses détails le mode de répartition usité dans cette généralité, et qui n'était autre que la réunion de celles qui leur avaient été données les années précédentes pour les guider dans leurs fonctions. Cette instruction fut reprise et précisée par la déclaration du 11 août 1776 (3), qui autorisa pour dix ans cette façon de procéder.

Dans la première partie de cette déclaration, il est traité de la formation des rôles : après la nomination des collecteurs, il devait être tenu, dans chaque ville ou paroisse, en présence des commissaires nommés par l'intendant, une assemblée générale des habitants. Deux sortes de déclarations devaient être faites : une déclaration générale des habitants assemblés sur la

1. *Nouveau Code des tailles*, t. IV, p. 540.

2. *Nouveau Code des tailles*, t. IV, p. 543.

3. *Id.* t. V, p. 3.

situation de la paroisse, sa population et autres renseignements généraux (art. 5); les commissaires devaient aussi déterminer, de concert avec les habitants, les différentes classes de terres, le loyer moyen de chacune d'elles, et les parcelles qui devaient y être comprises.

Après avoir dressé un procès-verbal relatif aux différents objets dont il vient d'être fait mention, les commissaires recevaient la déclaration verbale ou écrite de chaque contribuable ; ceux qui ne faisaient pas de déclaration devaient être imposés d'après les dires des autres habitants.

L'article 7 nous indique le contenu de ces déclarations : le nom et surnom du déclarant, sa profession, le détail des biens qu'il exploite comme propriétaire ou comme fermier, le lieu où il habite, le loyer qu'il paye, les revenus de toute nature qu'il perçoit et les nom et domicile de ceux dont il les touche, le commerce ou l'industrie qu'il exerce et les bénéfices qu'il en tire, enfin, autant que possible, son âge, ainsi que l'âge, le nombre et le sexe de ses enfants, le nombre de ses domestiques et celui de ses bestiaux.

Les déclarants pouvaient appuyer leurs assertions par la production de pièces justificatives : baux, quittances, contrats, partages, et surtout par la représentation des reconnaissances faites aux terriers des seigneurs (art. 8).

Chaque déclaration était lue aux syndics, collecteurs

et habitants assemblés, et pouvait être contredite : si le déclarant n'avait pas produit de pièces justificatives, la contradiction de la paroisse l'emportait sur son assertion particulière ; si les habitants prétendaient que les pièces produites étaient fausses ou erronées, le commissaire devait en référer à l'intendant qui pouvait ordonner les vérifications qu'il jugeait convenables et les frais de ces vérifications devaient être supportés par ceux dont l'assertion était reconnue fausse. L'intendant pouvait même, dans le cas où les fausses déclarations auraient été trop nombreuses, ordonner un arpentage général des terrains de la paroisse, aux frais de tous ceux qui auraient produit des déclarations inexactes (art. 9).

Des procès-verbaux étaient dressés de toutes les déclarations faites par les contribuables, et signés par le commissaire, les syndics, les collecteurs et les principaux habitants. Ces procès-verbaux ne pouvaient être renouvelés avant six ans ; on y apportait seulement, chaque année, les modifications rendues nécessaires par les changements survenus dans la situation de certains contribuables ; ces modifications étaient faites sur la déclaration de l'intéressé, déclaration qui pouvait être contredite et vérifiée comme celles reçues lors de la confection du procès-verbal (art. 10 et 11).

La seconde partie de la déclaration de 1776, intitulée « des principes de la répartition », nous indique comment se calculait la cote de chaque contribuable : cette

cote était divisée en deux parties relatives, l'une à la taille réelle et l'autre à la taille personnelle.

Dans la première figuraient tous les biens et droits fonciers ; la seconde comprenait tous les autres revenus, quelle qu'en fût la nature : loyers, revenus des rentes actives, bénéfices tirés du commerce et de l'industrie, etc. Cette deuxième partie de la déclaration de 1776 présente d'ailleurs pour nous beaucoup moins d'intérêt que la première.

Ce que l'on remarque dans le système qui vient d'être exposé, c'est un désir sincère d'arriver à une exacte connaissance des ressources de chaque contribuable, tout en évitant autant que possible l'inquisition et l'emploi de moyens de recherche vexatoires. C'est ainsi que la vérification des déclarations n'était ordonnée que si les habitants de la paroisse arguaient celles-ci de fausseté et, dans cette hypothèse, c'était à l'intendant qu'il appartenait de prescrire les modes de vérification à employer ; de même, quand les déclarations n'étaient pas faites, on s'en rapportait aux dires des autres contribuables, sans rechercher directement les facultés des non-déclarants, cette recherche semblant de nature à amener des inquisitions qu'il eût été difficile de limiter. Cet esprit de modération nous apparaît encore plus nettement dans le paragraphe 7 de l'article 5 de la déclaration de 1776, relatif à la déclaration des revenus tirés du commerce et de l'industrie, et qui

dit : « Le produit imposable sera établi d'après le gain net, déduction de tous les frais, sans qu'en aucun cas les marchands puissent être tenus de présenter leurs livres et écritures de commerce. » Il est impossible de marquer plus nettement le désir de respecter le secret des affaires, et de mettre les contribuables à l'abri de recherches indiscrètes de la part des répartiteurs.

Une déclaration du 4 juillet 1781 (1) prorogea pour dix ans l'exécution des opérations prescrites par la déclaration de 1776 ; dans le préambule, le roi Louis XVI, après avoir indiqué la faveur dont jouissait auprès des particuliers ce mode de répartition, et avoir déclaré qu'au bout d'une dizaine d'années d'application, ce système paraissait devoir être définitivement mis au point, annonce son intention, si, dans cet intervalle, l'institution lui semblait arrivée à un degré suffisant de perfection, d'en étendre l'usage à d'autres généralités. Mais les événements qui se produisirent quelques années plus tard et qui aboutirent à la Révolution française, ne lui laissèrent pas le temps d'accomplir cette réforme.

SECTION II

La Capitation

Cette imposition, dont on trouve des essais dès le

1. *Nouveau Code des tailles*, t. X, p. 313.

xiv^e siècle, fut établie, dans sa forme définitive, par la déclaration du 18 janvier 1695 (1). C'était, comme la taille lors de sa création, une contribution extraordinaire destinée à subvenir aux dépenses de la guerre. Elle était payable chaque année pendant la durée des hostilités et devait cesser trois mois après la signature du traité de paix. Elle portait sur tous les sujets du royaume répartis en vingt-deux classes, à l'exception des taillables dont la cote était inférieure à quarante sous (exemption restreinte plus tard aux seuls pays d'élection), des moines et des pauvres mendiants dont les curés des paroisses devaient donner la liste.

Les procédés employés pour la confection des rôles et leur mise en recouvrement variaient suivant les classes, mais la déclaration des particuliers ne s'y rencontrait pas, ce qui d'ailleurs se comprend, puisque le montant de l'imposition dépendait non pas des ressources véritables des contribuables, mais de leur état ou de leur profession. Signalons cependant, à propos de la capitation des Bourgeois de Paris, l'obligation qui fut imposée par un arrêt du Conseil du 22 février 1695, aux propriétaires et principaux locataires des maisons de cette ville, de fournir des déclarations exactes indiquant les noms et qualités des personnes domiciliées dans leurs maisons, ainsi que le nombre de

1. Analysée dans Moreau de Beaumont, t. II, p. 260.

leurs enfants, domestiques, apprentis ou compagnons. Cet arrêt, mal exécuté, dut être renouvelé plusieurs fois, avec quelques modifications destinées à en assurer l'application (1).

On peut encore noter la déclaration exigée des commerçants et industriels qui désiraient suspendre ou cesser l'exercice de leur commerce ou de leur profession, ou qui, après une interruption, voulaient le reprendre.

Cette imposition, qui fit l'objet de nombreuses critiques, en raison surtout du défaut de proportionnalité entre la taxe payée par chacun des contribuables et ses véritables ressources, fut supprimée en 1697, puis rétablie en 1701; mais son caractère changea par suite des autorisations accordées aux divers corps de l'Etat et aux corporations, de répartir eux-mêmes entre leurs membres et d'après les facultés apparentes de chacun de ceux-ci, le contingent qui leur était assigné en bloc. D'autre part, la capitation des paysans devint un supplément à la taille sous le nom de capitation taillable.

La déclaration de 1701 qui rétablissait la capitation, promettait bien qu'elle serait supprimée trois mois après la fin de la guerre, mais les besoins d'argent augmentant toujours sans que l'on sût comment y faire face, une déclaration du 19 juillet 1715 la prorogea indéfiniment,

1. Moreau de Beaumont, t. II p. 275.

et elle fut en effet perçue sans interruption jusqu'à la fin de l'ancien régime.

SECTION III

Les dixièmes et vingtièmes

En 1147, sous le règne de Louis VII, on rencontre une imposition générale du vingtième pesant sur tous les revenus du royaume et destinée à fournir les sommes nécessaires pour la croisade qui eut lieu à cette époque ; cet impôt, sur lequel nous n'avons que peu de renseignements, fut d'ailleurs fort mal accueilli et souleva de nombreuses plaintes.

En 1188, une nouvelle croisade entreprise par Philippe-Auguste, obligea celui-ci à recourir à une imposition analogue : tout habitant du royaume, clerc ou laïque, chevalier ou non, dut payer la dime de ses biens et de ses revenus fonciers. Etaient seuls exempts les croisés, quelques ordres religieux et les lépreux. Cet impôt reçut le nom de dime saladine.

Pour l'évaluation des ressources des redevables, on eut recours à la déclaration : chacun devait, après avoir prêté serment, déclarer la valeur de ses biens et le montant de ses revenus.

Ce qu'il y a de plus remarquable dans le mode d'établissement de cet impôt, c'est qu'il arrivait à rendre

l'Eglise seule juge de l'estimation des biens ; en effet, celui qui, après avoir prêté serment, faisait une fausse déclaration, commettait un parjure ; or, la peine du parjure était l'anathème, que seule l'Eglise pouvait prononcer ; c'était par conséquent à elle qu'il appartenait d'apprécier le parjure, c'est-à-dire, en définitive, de statuer sur la sincérité des déclarations.

On trouve encore le système de la déclaration appuyée du serment prêté sur l'Evangile lors de la création, à la fin du ^{xiii}^e siècle, de l'impôt du centième, puis de celui du cinquantième, levés sur tous les biens des sujets, capitaux et revenus.

Tous ces impôts eurent le caractère de ressources temporaires nécessitées par les guerres longues et coûteuses que devait soutenir la royauté, avant la création des troupes permanentes ; ils étaient donc perçus seulement pendant la durée des hostilités et cessaient après la conclusion de la paix.

L'impôt du dixième, tel qu'il se leva au ^{xviii}^e siècle, jusqu'à ce qu'il fût remplacé par celui du vingtième, avait été établi pour subvenir aux dépenses de la guerre de la Succession d'Espagne, par la déclaration du 14 octobre 1710 (1). L'impôt était payable par tous les sujets du royaume, nobles ou non, et pesait sur tous leurs revenus, quelle qu'en fût la nature. Remarquons en

1. Analysée dans Moreau de Beaumont, t. II, p. 299 et suiv.

passant que le clergé, grâce à l'octroi d'un don gratuit, obtint en 1711 une déclaration royale qui le reconnaissait exempt de l'impôt pour le passé et pour l'avenir.

Les quatre premiers articles de la déclaration de 1710 contiennent une longue énumération des revenus assujettis à l'impôt : revenus des immeubles ruraux ou des maisons, cens, rentes foncières, dîmes, droits seigneuriaux, revenus de toutes les charges, emplois ou commissions, rentes sur l'Hôtel de ville, sur le clergé, sur les villes ou provinces, sur les particuliers, pensions et émoluments de toute nature : l'article 8 y soumet aussi les bénéfices réalisés par les industriels et commerçants.

Les contribuables devaient payer le dixième de leurs revenus sans qu'il fût fait aucune déduction des dettes, mais les débiteurs, après avoir payé l'impôt et en justifiant de ce paiement, étaient autorisés, d'après les articles 6 et 7, à retenir le dixième des intérêts ou arrérages qu'ils avaient à verser à leurs créanciers.

Dans la quinzaine du jour de la publication de la déclaration établissant le dixième, tous les contribuables étaient tenus de fournir aux commissaires nommés, en province par les intendants, et à Paris par le prévôt des marchands, des déclarations exactes et détaillées de tous leurs revenus. On ne trouve plus ici le serment que prescrivaient les ordonnances des ^{xii}e et ^{xiii}e siècles instituant des impôts analogues ; les peines encourues

au cas où la déclaration n'était pas faite ou était reconnue fausse, étaient purement pécuniaires : amende égale au double de l'imposition dans le premier cas et au quadruple dans le second.

Les rôles de l'impôt furent arrêtés au Conseil du roi ; le 5 novembre 1710, une commission spéciale fut établie pour examiner les oppositions formées à l'exécution de ces rôles, puis un arrêt du Conseil du 20 décembre suivant permit de porter ces oppositions devant les intendants, sur l'avis desquels le Conseil statuerait. Mais pour qu'elles pussent être reçues, les réclamants devaient avoir fait aux commissaires les déclarations prescrites et en justifier, ce qui constituait une nouvelle sanction de l'obligation de déclarer ses revenus, ajoutée aux peines pécuniaires dont nous avons déjà parlé.

D'après les témoignages des contemporains, l'impôt du dixième, bien que très attaqué par la noblesse (et notamment par Saint-Simon), fut perçu avec assez de facilité, et les déclarations furent faites, sinon toujours exactement, du moins sans trop de résistance.

Cependant, Moreau de Beaumont nous signale que les propriétaires de maisons dans Paris mirent fort peu d'empressement à fournir les déclarations que l'on exigeait d'eux, si bien qu'un arrêt du Conseil du 20 janvier 1711 décida que, faute de déclaration, l'évaluation des revenus des maisons de Paris serait fixé au montant

des sommes comprises dans les rôles arrêtés au Conseil pour le rachat des boues et lanternes, et que le dixième serait perçu sur ce pied (1). C'était une taxation d'office remplaçant le mode d'évaluation prévu par la loi et rendue nécessaire par la mauvaise volonté des contribuables.

L'impôt du dixième devait, d'après le préambule de la déclaration de 1710, cesser d'être perçu trois mois après la signature du traité de paix ; mais cette promesse ne fut pas tenue, car toujours les besoins de la monarchie augmentaient et les ressources fournies par cet impôt étaient de plus en plus nécessaires.

Un édit d'août 1717 supprima bien le dixième sur les fonds, mais il fut de nouveau perçu à partir de 1733. Supprimé en 1737, le dixième fut rétabli en 1741, puis reçut en 1746 une augmentation de deux sous par livre ; il fut enfin aboli définitivement, à l'exception du dixième de retenue sur les pensions et appointements payés par l'Etat, par un édit de mai 1749 (2), qui laissa subsister les deux sous pour livre, et institua l'impôt du vingtième.

De même que le dixième qu'il remplaçait, l'impôt du vingtième était perçu sur les biens et revenus de toute espèce, à l'exception toutefois des intérêts des rentes

1. Moreau de Beaumont, t. II, p. 310

2. *Encyclopédie méthodique. Finances*, t. III, p. 781.

sur l'Hôtel de ville et des quittances du Trésor (art. 4 et 8) ; la déduction des charges avait lieu également au moyen de la retenue opérée par le débiteur qui avait payé intégralement le vingtième de ses revenus, sur les sommes par lui versées à ses créanciers.

Au point de vue de la détermination des revenus imposables, l'analogie avec l'impôt du dixième était aussi très grande : l'article 19 de l'édit de 1749 ordonne à tous les contribuables de fournir, dans les quinze jours de sa publication, des déclarations exactes de leurs ressources, et, comme sanction de cette obligation, on trouve toujours l'amende du double de l'impôt au cas de refus de déclaration, et du quadruple au cas d'inexactitude.

L'article 12 de l'édit, tout en obligeant les commerçants, industriels « et autres dont la profession est de faire valoir leur argent », à payer le vingtième de leurs revenus et profits, déclare qu'il ne pourra être exigé d'eux « d'autre déclaration que celle des biens énoncés aux articles 4 et 5 du présent édit ».

Or, parmi ces biens, on ne voit figurer ni les effets de commerce, ni les valeurs mobilières, ni les marchandises ; comme ils étaient tous soumis à l'impôt il fallait les évaluer, et cette évaluation était forcément vague et incertaine, de sorte que, pour éviter l'inquisition, on était tombé dans l'arbitraire. Aussi, de nombreuses protestations s'élevèrent ; la Cour des Aides, notam-

ment, attaqua avec violence cette imposition qu'elle déclarait la plus dure de toutes, et ces réclamations réitérées aboutirent à la suppression, en 1777, des vingtièmes d'industrie, mais seulement dans les bourgs et villages. L'arrêt du 4 novembre 1777 (1), nous dit, dans son préambule, que « Sa Majesté ayant remarqué qu'une partie de cette imposition portait sur l'industrie, c'est-à-dire sur les fruits inconnus et présumés du travail et de l'intelligence, elle a senti qu'une pareille contribution ne pourrait jamais être répartie avec une forte équité qu'à l'aide d'une inquisition tellement illimitée qu'une estimation même arbitraire devenait préférable ; Sa Majesté eût voulu dès lors abolir entièrement cette imposition ; en attendant que le fruit journalier de ses économies lui permette de suivre tous les mouvements de sa bienfaisance, elle a résolu de commencer par supprimer ces vingtièmes dans les bourgs, les villages et les campagnes, tant pour y attirer davantage l'industrie que parce qu'on ne peut pas y régler cette imposition comme dans les villes, où la répartition est confiée aux chefs des corps et communautés ». En définitive, les vingtièmes d'industrie subsistaient dans les villes, où leur rendement était considérable, et ils étaient supprimés dans les campagnes où ils n'avaient, relati-

1. *Recueil des anciennes lois françaises*, d'Isambert, t. XXV, p. 146.

vement aux vingtièmes portant sur les fonds, qu'une importance minime.

De même que l'impôt du dixième, les vingtièmes furent très attaqués par les nobles qui s'y voyaient soumis aussi bien que les bourgeois et les paysans.

Ils furent d'ailleurs payés assez régulièrement, malgré les réclamations que soulevaient souvent les procédés inquisitoriaux et vexatoires des commissaires chargés de la confection des rôles.

L'édit de 1749 avait promis la suppression des vingtièmes trois mois après la fin de la guerre, mais une ordonnance de juillet 1756, en fixant la date à laquelle le premier vingtième cesserait d'être perçu, ordonna la levée d'un second vingtième à partir du 1^{er} octobre 1756. Ensuite, un édit de 1760 ordonna la perception d'un troisième vingtième sur les mêmes rôles que les précédents, si bien que cette imposition, qui ne devait être que temporaire, subsista finalement jusqu'à la Révolution.

Nous avons terminé l'examen des impôts directs perçus à la fin de l'ancien régime au point de vue du rôle qu'y jouait la déclaration des contribuables (1).

1. Un autre impôt direct fut perçu sous le nom de cinquantième. Etabli d'abord comme impôt en nature par l'édit du 5 juin 1725, il échoua complètement ; une déclaration du 21 juin 1726 en ordonna alors la perception en espèces d'après les déclarations des contribuables. Mais les résistances continuèrent, les déclarations ne furent pas faites et finalement le cinquantième fut supprimé, à partir du 1^{er} janvier 1728 par la déclaration du 7 juillet 1727.

Ce qui ressort de cette étude, c'est la tendance à utiliser de plus en plus ce mode d'évaluation des facultés imposables. On remarque aussi, en même temps que la volonté d'assurer autant que possible la sincérité des déclarations, afin d'arriver à plus de justice dans la répartition de l'impôt, le désir d'éviter les procédés de recherche vexatoires et les investigations exagérées. Mais si c'était là l'esprit des diverses ordonnances ou déclarations royales rendues surtout dans le cours du XVIII^e siècle, bien souvent, dans l'application, des abus se produisaient : pour faire rapporter à l'impôt les sommes considérables qu'exigeaient les besoins de la monarchie, il fallait découvrir toutes les ressources des contribuables, afin de toute les taxer, et, pour arriver à ce résultat, ceux qui étaient chargés de l'établissement des rôles, ne reculaient pas toujours devant des procédés de recherche qui leur étaient cependant interdits. Les remontrances que maintes fois les Parlements adressèrent au roi, en particulier au sujet des vingtièmes, sont remplies de plaintes à ce sujet : on y voit que souvent les déclarations des contribuables, regardées de parti pris comme suspectes, n'étaient pas prises en considération, que même la production de pièces justificatives ne servait à rien, mais que, pour remplacer le mode d'évaluation que l'on rejetait ainsi, des perquisitions étaient opérées dans les archives des seigneurs, dans les dépôts des notaires et partout où pouvaient se trouver des documents susceptibles de

renseigner les commissaires sur les facultés des contribuables.

A côté des inquisitions et des vexations, on rencontrait aussi l'arbitraire, si difficile à éviter en pareille matière. Les déclarations royales de la dernière moitié du XVIII^e siècle et relatives à l'assiette de l'impôt, s'efforçaient bien de poser, toutes les fois que la chose leur semblait possible, certaines règles que devaient observer les répartiteurs dans l'évaluation qu'ils avaient à faire des ressources des particuliers ; les principes adoptés étaient équitables et paraissaient devoir assurer une juste répartition, mais en général la précision faisait défaut ; de plus, des questions extrêmement importantes restaient sans solution : c'est ainsi, notamment, que la taxation des bénéfices commerciaux et industriels, une des plus difficiles à organiser, était, comme nous l'avons vu, laissée à la discrétion des commissaires. Les ordonnances royales leur défendaient bien d'user en cette matière de procédés de recherche vexatoires, mais elles ne leur prescrivaient l'observation d'aucune règle et ne leur indiquaient aucune base de répartition, là précisément où il aurait fallu déterminer avec le plus de soin leurs pouvoirs et leurs obligations. Entre l'inquisition et l'arbitraire, la volonté royale avait choisi l'arbitraire, comme cela résulte expressément du préambule de l'arrêt de 1777 ; et qu'était-il arrivé ? c'est que l'arbitraire régnait sans que pour cela l'inquisition eût pu être évitée. Malgré

les recherches les plus indiscrètes opérées, en dépit des ordonnances royales, pour parvenir à la connaissance des ressources qu'ils avaient à évaluer, les commissaires, ne pouvant éviter les incertitudes, taxaient souvent au hasard ; bien des fois même, ils se laissaient influencer dans leurs évaluations soit par des promesses, soit par des sentiments de crainte ou de vengeance, et commettaient ainsi les abus les plus intolérables.

Inquisition et arbitraire, tels furent en résumé les deux vices qui entachaient, sous l'ancien régime, la répartition des impôts directs ; si nous y ajoutons l'énormité des sommes perçues et les injustices résultant des privilèges, nous aurons énuméré les graves défauts qui rendirent odieux le système fiscal de l'ancienne monarchie, et amenèrent son bouleversement complet par les assemblées de la Révolution.

CHAPITRE II

Les Impôts directs pendant la période révolutionnaire

Egalité de tous devant l'impôt, taxation de chacun proportionnellement à sa fortune et création d'impôts atteignant les signes extérieurs du luxe, tels étaient à la fin de l'ancien régime les vœux de tous les contribuables en ce qui concerne l'assiette et la répartition des impôts directs, vœux que nous trouvons réunis dans les cahiers des états généraux de 1789 et auxquels le législateur de l'époque révolutionnaire s'efforça de donner satisfaction.

Dès les premiers jours de la Révolution, les privilèges en matière d'impôt furent abolis ; restait à proportionner la contribution de chacun au chiffre de sa fortune et à faire disparaître de la répartition l'inquisition et l'arbitraire, si considérables encore dans les dernières années de la monarchie. Ce fut le programme que se proposa la Révolution dans la refonte complète qu'elle entreprit du système fiscal français, programme bien vaste et que n'arrivèrent à remplir ni les assemblées

révolutionnaires ni les régimes qui suivirent, dont les efforts n'aboutirent qu'à un système jugé si imparfait aujourd'hui, que beaucoup demandent son abandon complet.

Avant de commencer, au point de vue du rôle de la déclaration, l'étude des différents impôts directs tels qu'ils furent établis dans les premières années qui suivirent la chute de l'ancien régime et des modifications qu'y apportèrent les lois postérieures jusqu'à la création du système actuel, il est intéressant de signaler une tentative d'imposition temporaire basée uniquement sur la libre déclaration des contribuables, que fit l'Assemblée constituante sur la proposition de Necker. Celui-ci, pour combler le déficit de 160 millions qu'il constatait dans le mémoire présenté à cette assemblée le 24 septembre 1789, proposa d'établir une contribution extraordinaire égale au quart du revenu net déclaré par chaque citoyen. « Aucune rigueur, disait-il, ne devra être employée envers personne ; l'aiguillon doit être le patriotisme et le surveillant de sa propre honnêteté... Je suis persuadé que beaucoup de citoyens donneront plus que la proportion indiquée. » On se demande comment un ministre pouvait, surtout à cette époque de difficultés financières où les impôts ne rentraient plus, compter sur tant de bonne volonté de la part des contribuables à qui l'on demandait un si lourd sacrifice.

Le projet fut vivement combattu par Dupont de

Nemours, mais le Comité des finances l'appuya, et il fut adopté le 6 octobre par l'Assemblée constituante.

Chaque citoyen devait payer, pour une fois seulement, une contribution patriotique égale au quart de son revenu total, déduction faite des charges grevant ce revenu. La même contribution frappait du taux de 2,50 0/0 la valeur de l'argenterie, des bijoux et des espèces d'or et d'argent dont chacun pouvait être possesseur. Le décret ajoutait qu'il ne serait fait aucune recherche ni inquisition : l'imposition aurait pour seule base la déclaration du contribuable. Cette déclaration devait être faite avant le 1^{er} janvier 1790, et la contribution acquittée en trois termes égaux au 1^{er} avril des années 1790, 1791, et 1792 ; les bijoux et la vaisselle d'or et d'argent étaient acceptés en paiement. Aucune proportion fixe n'était assignée à ceux dont le revenu était inférieur à 400 livres : ils donnaient ce qu'ils voulaient.

La formule de la déclaration nous est indiquée par l'article 3 du décret : « Je déclare avec vérité que telle somme dont je contribuerai aux besoins de l'Etat, est conforme aux fixations établies par le décret de l'Assemblée nationale » ou : « Que cette contribution excède la proportion déterminée par le décret de l'Assemblée nationale ». La déclaration devait être reçue et même demandée par la municipalité du lieu où le redevable avait son principal domicile. Le décla-

rant n'avait à produire aucune preuve à l'appui de ses assertions ; le serment n'était pas non plus exigé, « car ce serait, disait le rapport de Necker, mettre tous les habitants du royaume aux prises avec leur conscience ». Enfin, aucune sanction n'était édictée contre ceux qui ne se conformaient pas aux prescriptions légales. En résumé, aucune autre garantie que la bonne foi et le patriotisme des contribuables, garantie dont l'insuffisance s'est fortement manifestée par la suite.

Les résultats obtenus furent en effet loin d'être ceux qu'attendait l'Assemblée : la plupart des citoyens ne firent même pas de déclaration, si bien qu'un décret du 26 décembre dut proroger de deux mois le délai primitivement fixé pour la réception des déclarations, et prescrivit de nouveau aux municipalités d'appeler les retardataires. Ce décret ne fut pas plus observé que le premier, et l'Assemblée comprit qu'il fallait, pour arriver à un résultat, sanctionner l'obligation de la déclaration. D'après le décret du 27 mars 1790, tous les citoyens jouissant de plus de 400 livres de revenu étaient tenus de déclarer dans le délai d'un mois, à la municipalité de leur domicile, le montant de leurs ressources annuelles. Les officiers municipaux devaient taxer d'office tous les propriétaires qui, domiciliés ou absents du royaume et jouissant de plus de 400 livres de revenu, ne leur auraient pas fait parvenir leur déclaration dans le délai fixé. Cette taxation était

notifiée au contribuable visé, et devenait définitive si une déclaration n'intervenait pas dans le délai d'un mois à compter du jour de cette notification. Le décret de 1790 disposait en outre qu'aucun citoyen actif sujet à la contribution ne pourrait faire partie des assemblées électorales s'il ne produisait un extrait de sa déclaration.

Les résistances des contribuables continuèrent ; de plus, beaucoup de municipalités, se refusant à l'exécution de la loi, ne dressèrent même pas de rôles, et l'Assemblée dut reconnaître, après quelques autres tentatives, restées sans résultat, pour obtenir la rentrée de la contribution, qu'il était impossible d'établir un impôt, même temporaire, basé sur la déclaration des contribuables sans que le fonctionnement et le contrôle de cette déclaration fussent minutieusement organisés. Ne voulant pas édicter une réglementation complète à ce sujet, et reculant devant les mesures inquisitoriales qu'aurait nécessitées un contrôle sérieux, elle préféra renoncer aux recettes qu'elle espérait obtenir de la contribution patriotique, et chercha d'autres moyens de combler le déficit.

SECTION I

La Contribution foncière

En matière d'impôts directs, la première mesure importante que prit l'Assemblée constituante, fut le vote de

la loi des 23 novembre, 1^{er} décembre 1790, établissant la contribution foncière.

Cette imposition devait être répartie (art. 1) : « Par égalité proportionnelle sur toutes les propriétés foncières à raison de leur revenu net. » Ce n'était pas là une innovation ; l'assemblée des notables de 1787 avait déjà adopté un projet d'impôt territorial portant sur tous les biens-fonds du royaume et les taxant proportionnellement au montant de leur revenu évalué par les assemblées municipales ; ce projet fut transformé en un édit qui dut presque aussitôt être révoqué par suite de la résistance des Parlements.

Dans le texte voté par l'Assemblée constituante, le revenu imposable était le revenu net moyen calculé sur un nombre d'années déterminé (quinze ans d'après l'instruction de l'Assemblée constituante sur l'application de la loi de 1790). Quelques exemptions étaient accordées dans l'intérêt de l'agriculture.

Le chiffre total de la contribution foncière fut fixé à 240, millions que l'Assemblée répartit entre les départements, en se basant sur le montant total des impôts directs et indirects perçus sous l'ancien régime dans chaque généralité ; le contingent des districts était déterminé par les directoires de département et celui des communes par les directoires de district. Restait alors à répartir entre les contribuables la somme assignée à chaque commune.

En ce qui concerne les personnes chargées d'effectuer cette répartition, le système adopté fut celui de l'ancien régime, qu'avaient cependant condamné les Assemblées provinciales, c'est-à-dire la répartition par les habitants eux-mêmes : chaque commune était divisée en sections et des états indicatifs de toutes les propriétés de chaque section devaient être dressés par une commission composée d'habitants de la communes désignés par le Conseil général, et de conseillers municipaux ; sur ces états devaient figurer la nature de chaque parcelle et le nom de son propriétaire. Ces états indicatifs étaient ensuite déposés au secrétariat de la municipalité et alors intervenait la déclaration des contribuables : « Dans le délai de quinze jours après la formation et la publication des susdits états, tous les propriétaires feront au secrétariat de la municipalité, par eux ou par leurs fermiers, régisseurs ou fondés de pouvoirs, une déclaration de la nature et de la contenance de leurs différentes propriétés... Il sera libre à tous les contribuables de prendre communication de ces déclarations au secrétariat de la municipalité. » (Titre II, art. 4 et 5.)

L'instruction de l'Assemblée constituante indique avec détails par qui devaient être faites les déclarations relatives à des biens appartenant à des personnes morales : fabriques, communautés d'habitants, etc.

Remarquons que ces déclarations étaient relatives

uniquement à la nature et à la contenance des propriétés et non au revenu qu'elles produisaient. Elles ne pouvaient donc servir qu'à contrôler l'exactitude des états indicatifs dressés par les commissaires. Afin de faciliter le rapprochement entre les renseignements recueillis par ceux-ci et les déclarations des contribuables, l'instruction de l'Assemblée nationale ordonnait à chaque propriétaire de faire autant de déclarations qu'il y avait des sections dans lesquelles il possédait des fonds. L'instruction prévoit ensuite le cas où plusieurs parcelles d'une même section appartiendraient au même propriétaire : elles devaient toutes figurer dans une seule déclaration, et celle-ci devait être classée dans l'ordre du numéro donné dans l'état de section au premier objet qu'elle comprenait ; puis, au rang où aurait dû figurer une déclaration relative à l'un des autres objets compris dans la déclaration collective, on insérait une feuille de renvoi à cette déclaration collective.

Une fois le délai de quinze jours expiré, les officiers municipaux et commissaires adjoints devaient procéder à l'examen des déclarations et suppléer, d'après leurs connaissances locales, à celles qui n'auraient pas été faites ou se trouveraient incomplètes ; ils devaient avertir, avant toute addition ou rectification, les personnes chargées de faire la déclaration, et recourir ensuite aux cadastres parcellaires, plans ou autres documents, dans les communes où il en existait. L'ins-

truction recommandait d'ailleurs de choisir comme commissaires adjoints ceux des propriétaires ou métayers qui seraient jugés connaître le mieux le territoire de la commune.

Restait alors l'évaluation du revenu de chaque propriété. C'était le point le plus délicat. Cette évaluation, l'Assemblée constituante la confia aux officiers municipaux et commissaires adjoints, qui devaient la faire « en leur âme et conscience ». (Titre II, art. 5.) C'était, comme on le sait, la formule déjà employée sous l'ancienne monarchie pour la répartition de la taille qu'avaient à faire les collecteurs entre les habitants des paroisses. Il semble étonnant que l'on ait choisi ce procédé qui laisse place à tant d'arbitraire, mais la Constituante avait estimé que c'était là le moyen le plus sûr d'arriver à une juste répartition. L'instruction jointe à la loi interdit d'ailleurs expressément aux commissaires d'exiger des fermiers la présentation de baux, et leur défend même de tenir compte de ceux qui pourraient leur être produits.

L'évaluation du revenu devait être faite sans s'occuper des rentes ou charges dont les propriétés pouvaient être grevées : la déduction s'opérait par retenue sur les versements à faire par la débiteur entre les mains du créancier.

Reste à dire quelques mots des dégrèvements prévus par l'article 1 de la loi dans l'intérêt de l'agriculture.

Pour bénéficier des exemptions temporaires accordées

aux propriétaires de marais desséchés, de terres vaines et vagues nouvellement mises en culture, ou de terrains nouvellement plantés ou replantés en vignes, mûriers ou arbres fruitiers, les intéressés devaient, avant de commencer les travaux, faire à la municipalité une déclaration, que les officiers municipaux vérifiaient en visitant eux-mêmes, avant et après l'accomplissement de ces travaux, les terrains améliorés.

Enfin, les marais et terres vaines et vagues, pour être complètement exempts de la contribution foncière, devaient être abandonnés à la commune sur le territoire de laquelle ils étaient situés, et le propriétaire devait faire, au secrétariat de la municipalité, une déclaration détaillée de cet abandon.

Somme toute, on voit que le rôle de la déclaration était, en matière d'impôt foncier, des plus restreints : les répartiteurs avaient toute liberté pour évaluer à leur gré les revenus imposables. Les propriétaires surtaxés pouvaient d'ailleurs adresser des demandes en décharge au directoire de district, avec appel possible devant le directoire de département, qui statuait en dernier ressort.

La confection des matrices et des rôles par les autorités locales subsista jusqu'au Consulat : on considérait que c'était là un principe dont il ne fallait pas s'écarter. Mais les résultats de cette méthode furent défectueux : dans beaucoup de communes, les municipalités,

malgré les injonctions du pouvoir central, ne dressèrent même pas de rôles, et l'impôt n'y fut pas perçu. En l'an VII, Ramel, frappé des inconvénients de ce système, proposa de confier l'assiette de la contribution foncière à des agents du gouvernement ; mais ce projet, voté par le Conseil des Cinq-Cents, fut repoussé par le Conseil des Anciens, et ce fut seulement la loi du 3 frimaire an VII qui organisa, pour asseoir l'impôt, l'administration des contributions directes telle qu'elle existe encore aujourd'hui.

L'application de la loi de 1790 souleva, de la part des départements et communes comme de celle des particuliers, les plus vives réclamations. La répartition entre les départements du contingent total d'après le chiffre des anciennes contributions perçues, était en effet absolument arbitraire ; quant aux contribuables, ils se plaignaient des nombreuses injustices commises par les répartiteurs chargés de fixer « en leur âme et conscience » la part contributive de chacun. Plusieurs lois intervinrent alors pour accorder d'importants dégrèvements aux départements trop imposés, mais aucun changement ne fut apporté dans les principes de la répartition, jusqu'à la loi du 3 frimaire an VII, dont les dispositions essentielles sont encore actuellement en vigueur.

SECTION II

La Contribution personnelle-mobilière

A côté des biens fonciers qui supportaient la contribution foncière, il fallait atteindre les revenus mobiliers et industriels, qui échappaient à cette imposition. Les taxes qui les frappaient sous l'ancien régime, et notamment les vingtièmes d'industrie, avaient été très vivement critiqués. Le principal souci du législateur de la Révolution fut, en cette matière, d'éviter l'inquisition, tout en imposant autant que possible chacun suivant ses véritables ressources. Quel mode d'assiette convenait-il d'employer pour arriver à ce résultat ? La déclaration par le contribuable du chiffre de ses revenus fut rejetée comme exposant les bons citoyens, dont les déclarations sont sincères, à être surchargés au profit des mauvais qui n'hésitent pas à fournir des déclarations erronées ; on lui reprochait aussi d'amener facilement l'inquisition, que l'on voulait à tout prix éviter. Quant à la taxation d'office, on la repoussa comme arbitraire et dangereuse pour le contribuable qui, se voyant surtaxé, éprouve souvent les plus grandes difficultés à faire valoir ses droits. Restait alors la détermination de la part contributive de chacun d'après des présomptions légales. Ce fut à ce dernier système que s'arrêta l'Assemblée constituante, et, comme signe extérieur du

revenu, elle choisit le loyer, qui lui parut être la mesure la moins imparfaite de la fortune. Cette idée n'était d'ailleurs pas nouvelle et déjà, à la fin de l'ancien régime, un projet de « capitation évaluée d'après l'occupation des maisons » avait été présenté à l'Assemblée des notables de 1787, mais ce projet n'avait pas abouti.

La loi des 13 janvier-18 février 1791 établit deux impositions principales : une cote mobilière calculée d'après le loyer considéré comme représentant, suivant son chiffre, une fraction du revenu qui variait de la moitié au douzième et demi (art. 18), puis une cote d'habitation égale au $\frac{1}{300}$ du revenu tel qu'il vient d'être déterminé (art. 27). La loi établissait en outre une cote personnelle fixée, pour chaque citoyen actif, à la valeur de trois journées de travail (la valeur de la journée de travail devant être déterminée pour chaque district par le directoire de département) (art. 11 et ss.), et enfin une taxe sur les signes extérieurs de la richesse : domestiques et chevaux (art. 4 et art. 14 et ss.). Le chiffre total de la contribution personnelle mobilière devait être voté par les assemblées législatives qui en opéraient la répartition entre les départements ; le contingent de chaque district lui était ensuite assigné par le directoire de département, et celui de chaque commune par le directoire de district.

Les municipalités ayant reçu le mandement de l'administration du district, devaient alors procéder

à la répartition entre les contribuables. Afin que la contribution pût être perçue sans retard, la loi de 1791 avait prescrit aux municipalités d'en déterminer les bases sans attendre les mandements : « dès la réception du présent décret, disait l'article 32, elles formeront un état de tous les habitants domiciliés dans leur territoire, elles le feront publier et le déposeront au greffe de la municipalité, où chacun pourra en prendre connaissance ». Puis, dans la quinzaine de cette publication, tous les habitants étaient tenus de faire, au secrétariat de la municipalité, une déclaration dont le modèle était annexé à l'instruction de l'Assemblée constituante sur la contribution mobilière, et dont l'article 33 de la loi nous indique le contenu : « 1° S'ils ont ou non les facultés équivalentes à celles qui peuvent donner la qualité de citoyen actif ; 2° le nombre de leurs domestiques ; 3° celui de leurs chevaux et mulets de selle, de carrosse, de cabriolet et de litière ; 4° la situation et la valeur annuelle de leur habitation ; 5° s'ils sont célibataires ou non et le nombre de leurs enfants ; 6° s'ils sont manouvriers et artisans, marchands en détail, commis et employés à appointements fixes, ou salariés publics ; 7° enfin, pour ceux qui sont propriétaires, les sommes auxquelles ils auront été taxés pour la contribution foncière dans les divers départements. Ce délai passé, ajoute l'article 34, les officiers municipaux avec les commissaires adjoints procéderont

à l'examen des déclarations, et suppléeront à celles qui n'auraient pas été faites ou qui seraient incomplètes d'après les connaissances locales et les preuves qu'ils pourront se procurer. »

La loi ne prévoit pas expressément le cas de fausses déclarations, mais il en est parlé dans l'instruction, qui montre que l'Assemblée constituante comptait surtout sur la publicité des rôles pour empêcher les tentatives de fraude. D'ailleurs, en ce qui concerne la partie essentielle de la répartition, c'est-à-dire l'évaluation des revenus, la déclaration ne jouait qu'un rôle accessoire : c'était en quelque sorte un simple renseignement, et la loi déclare que les officiers municipaux et commissaires adjoints devaient procéder « en leur âme et conscience » à l'évaluation des revenus d'industrie et de richesse mobilière. Cette évaluation devait bien dépendre de la valeur locative de l'habitation, mais c'était encore à eux qu'il appartenait de déterminer cette valeur locative, de sorte que l'on rencontrait encore ici un danger d'arbitraire. Certes, ce danger était moins grand que si les évaluations avaient porté directement sur les revenus eux-mêmes, car la valeur locative d'une maison peut être connue assez facilement et sans grande chance d'erreur, mais il existait cependant ; en outre on vit bientôt se manifester et s'affirmer de plus en plus chez les répartiteurs la tendance à fixer le montant de la coté mobilière de chaque contribuable

moins d'après la valeur locative de la maison habitée par lui que d'après le montant présumé de ses revenus, ce que l'Assemblée constituante avait précisément voulu éviter.

L'exécution pratique de la loi fut du reste défectueuse et souleva des plaintes générales, si bien que la Convention après avoir réduit les tarifs primitifs de la cote mobilière et de la cote d'habitation, finit par laisser tomber en désuétude la loi de 1791.

La loi du 25 juillet 1793 rétablit la cote mobilière, mais basée uniquement sur ce que l'on considérait comme les signes extérieurs de la richesse : cheminées, poêles, domestiques mâles et chevaux. La quote-part de chacun était déterminée d'après la déclaration que tous les contribuables étaient tenus de faire dans les huit jours de la publication de la loi ; à défaut de déclaration, ils étaient taxés d'office et ne pouvaient, dans ce cas, réclamer contre les erreurs dont ils auraient à souffrir. La fausse déclaration était punie d'une amende égale au quadruple de l'imposition que le coupable avait cherché à éviter.

Il n'y avait donc plus ici aucune évaluation à faire par les répartiteurs ; mais c'était pousser un peu loin le désir d'éviter l'arbitraire, et faire reposer l'imposition sur des bases beaucoup trop étroites.

En 1797, le Directoire institua l'impôt personnel et mobilier assis directement sur les facultés individuelles, comme il existait sous l'Ancien régime : dans

chaque circonscription, un jury d'équité devait évaluer les revenus et fixer la cote de chacun des habitants (loi du 14 thermidor an V). Une déclaration analogue à celle prescrite par la loi de 1791 et comprenant en outre l'indication du montant de leurs appointements ou salaires et des produits de leur commerce ou profession, était bien exigée des particuliers, mais elle n'offrait que peu d'intérêt, puisque la liberté des jurys dans l'évaluation des revenus restait entière.

Dès le début de l'exécution de la loi, des réclamations innombrables s'élevèrent : on se plaignait de l'arbitraire, de l'inquisition, de la partialité, enfin de tous les vices que l'on reprochait sous l'ancienne monarchie aux impôts destinés à atteindre le revenu mobilier. La haine que soulevèrent contre eux les jurys d'équité augmentant de jour en jour, la loi du 3 nivôse an VII préféra revenir au système de la taxation d'après les signes extérieurs, et rétablit la contribution mobilière basée sur le chiffre du loyer, en maintenant les taxes somptuaires sur les domestiques, chevaux et voitures. Chaque contribuable était tenu de faire une déclaration indiquant ses nom et prénoms, son domicile, la valeur du loyer de son habitation personnelle, le montant de son traitement s'il était fonctionnaire ou salarié public, le nombre de ses domestiques, celui de ses chevaux et voitures de luxe, et enfin s'il était célibataire, marié ou veuf.

La contribution mobilière, dont le chiffre s'obtenait pour chaque commune en déduisant du contingent total de celle-ci le produit de la contribution personnelle, fixée pour chaque contribuable à la valeur de trois journées de travail, et le montant des taxes sur les domestiques, chevaux et voitures, était répartie entre les habitants au marc le franc de la valeur du loyer de leur habitation personnelle. Pour les fonctionnaires, la portion de l'impôt mobilier qui les frappait à raison de leur traitement, était perçue au moyen d'une retenue opérée lors du paiement de ces traitements.

Somme toute, et sauf cette dernière disposition, ce n'était presque qu'une reproduction de la loi de 1791, avec cette différence toutefois que le principe, cependant juste, de la déduction des revenus déjà taxés au rôle de la contribution foncière, était abandonné. Il est vrai que le contingent à répartir comme purement mobilier était très minime : son chiffre était d'environ cinq millions.

A part la retenue sur les traitements des fonctionnaires qui fut abandonnée en l'an IX, le système de la loi de l'an VII fut conservé jusqu'en 1831. A ce moment, on tenta de faire de la contribution personnelle un impôt de quotité distinct de la contribution mobilière, et dont l'assiette était confiée uniquement aux agents du gouvernement (loi du 26 mars 1831). Mais la mise en application de ce système souleva tant de plaintes que la loi du 21 avril 1832, encore en vigueur

aujourd'hui, rendit à la contribution personnelle-mobilière sa forme primitive d'impôt de répartition qu'elle devait toujours conserver dans la suite.

SECTION III

La Contribution des portes et fenêtres et les Patentes

Les impôts directs établis par la Révolution et dont nous avons parlé jusqu'ici, avaient déjà des précédents dans les taxes existant sous l'ancien régime. Deux nouvelles impositions directes furent créées dans notre période : la contribution des portes et fenêtres, instituée en 1798 par le Directoire, et que nous nous bornerons à mentionner, la déclaration des particuliers n'ayant jamais joué aucun rôle dans sa répartition, et la contribution des patentes.

Celle-ci fut établie par la loi des 2-17 mars 1791 qui supprimait les maîtrises et jurandes ; dans sa forme primitive, ce n'était en quelque sorte qu'un supplément de la contribution mobilière, que devait payer toute personne exerçant un commerce ou une industrie : le contribuable qui désirait posséder une patente devait, au mois de décembre de chaque année, en faire la déclaration à la municipalité de son domicile et, quelle que fût

la profession exercée, le prix de la patente était uniquement déterminé d'après la valeur locative des magasins, boutiques et ateliers, c'est-à-dire des locaux n'entrant pas en ligne de compte pour la fixation du chiffre de la contribution mobilière, valeur locative qui devait être indiquée dans la déclaration annuelle du patentable.

La Convention, après avoir supprimé en 1793 l'impôt des patentes, le rétablit par la loi du 22 juillet 1795, mais elle en fit un simple droit fixe : c'était alors moins une mesure fiscale que de police destinée, dit le rapport de Vernier à la Convention du 20 juillet 1795 « à mettre le Gouvernement à même de connaître les vrais négociants, leur genre de commerce, les ressources qu'on peut en attendre... » ; il y avait des patentes générales de commerçant et des patentes particulières pour chaque profession. La déclaration ne jouait plus aucun rôle : le commerçant n'avait qu'à demander sa patente et à en verser le montant tel qu'il était déterminé par la loi.

La loi du 6 fructidor an IV, que compléta celle du 9 frimaire an V, combina le droit fixe et le droit proportionnel. Le premier, dont le chiffre était déterminé par les tarifs légaux, variait suivant la profession et la population de la commune où cette profession s'exerçait. Quant au droit proportionnel, que devaient seuls payer les commerçants ou industriels assujettis à un droit fixe au moins égal à 40 francs, il était du dixième de la valeur locative des maisons d'habitation, usines,

ateliers, magasins et boutiques. Pour permettre d'en déterminer le montant, la loi obligeait chaque patentable à fournir annuellement une déclaration signée, indiquant la valeur locative des immeubles par lui occupés, et cette déclaration devait être appuyée par la production de pièces justificatives : baux, s'il s'agissait d'un locataire, extraits des rôles de la contribution foncière s'il s'agissait d'un propriétaire occupant ses propres immeubles. La fausse déclaration était punie d'une amende égale au quadruple du droit fraudé.

La loi du 1^{er} brumaire an VII adopta les mêmes principes, qui furent conservés par les lois postérieures, sauf cependant quelques modifications dont l'une, assez importante à notre point de vue, a été apportée par la loi du 13 avril 1844 qui ne prescrit plus aux commerçants ou industriels de faire les déclarations auxquelles ils étaient obligés sous le régime des lois antérieures.

L'époque que nous venons d'étudier est en somme une période de tâtonnements : des modifications incessantes sont apportées aux lois fiscales, sans que les législateurs successifs semblent guidés par aucun principe bien déterminé, si ce n'est la volonté de proscrire toute mesure inquisitoriale. Frappés des imperfections d'un système, ils cherchent à y remédier et, s'ils y réussissent parfois, il arrive souvent aussi que d'autres inconvénients apparaissent, qui nécessitent une nouvelle

réforme et, la plupart du temps, un retour aux systèmes antérieurs, auxquels, il est vrai, des perfectionnements sont en général apportés.

Au point de vue du rôle de la déclaration, nous remarquons une tendance contraire à celle que nous avons signalée à la fin de l'ancien régime : le système de la taxation d'après la déclaration par le contribuable du chiffre de ses revenus, est abandonné comme laissant trop de place à la fraude et aussi à l'arbitraire et à l'inquisition ; notamment, pour les impôts destinés à atteindre les revenus mobiliers et les bénéfices tirés du commerce et de l'industrie, on préfère s'en tenir au système des présomptions légales, et les arguments invoqués pour proscrire la déclaration du contribuable sont à peu près ceux dont se servent aujourd'hui les adversaires des projets d'impôts sur le revenu dans lesquels une large place est faite à la déclaration, arguments que nous examinerons en détail dans la dernière partie de cette étude.

CHAPITRE III

Le système fiscal français actuel

Le système français d'impôts directs est un de ceux où la déclaration du contribuable joue le rôle le moins important. Nous retrouvons en effet ici les mêmes principes qu'avaient déjà adoptés les lois de l'époque révolutionnaire : pas de déclaration du chiffre des revenus et, pour déterminer l'assiette des impôts destinés à atteindre les redevables proportionnellement à l'ensemble de leurs ressources, emploi du système des signes extérieurs, ou système indiciaire.

En laissant de côté pour l'instant les taxes assimilées que nous retrouverons plus loin, quatre impôts directs sont actuellement perçus en France au profit de l'Etat, et ce sont ceux dont nous avons vu poser les bases pendant la période que nous venons d'étudier : l'impôt foncier, l'impôt personnel-mobilier, l'impôt des portes et fenêtres et l'impôt des patentes. Les trois premiers sont des impôts de répartition et le quatrième un impôt de quotité. En examinant très rapidement le mode d'assiette usité pour chacun d'eux, nous ver-

rons que le législateur n'a obligé le contribuable à faire une déclaration, déclaration d'ailleurs toujours particulière, que lorsqu'il lui a paru impossible de recourir à un autre moyen pour arriver à la détermination des éléments imposables.

SECTION I

L'Impôt foncier

L'impôt foncier, dont le mode d'assiette a été déterminé par la loi du 3 frimaire an VII, était primitivement un impôt entièrement de répartition; la loi du 8 août 1890 a fait de l'impôt sur les propriétés bâties un impôt de quotité, tout en laissant l'impôt foncier subsister dans son ensemble comme impôt de répartition; du contingent total fixé pour chaque commune par le conseil d'arrondissement, on retranche le produit de la contribution des propriétés bâties, déterminé d'après les tarifs légaux, et c'est le reste qui est réparti au marc le franc du revenu net des propriétés non bâties.

§ 1. — *Contribution foncière des propriétés non bâties*

La répartition du contingent de la propriété non bâtie a lieu d'après les évaluations figurant au cadastre parcellaire, dont la loi des 15-25 septembre 1807, après quelques essais infructueux de cadastres par masses de cultures et par épreuves, ordonna la confection. Pour l'établissement de ce cadastre, la déclaration des

propriétaires n'est intervenue, comme elle peut intervenir aujourd'hui, lors de la confection des rôles, que facultativement et à titre de simple renseignement. Elle n'est utilisée que pour l'établissement des feuilles de mutations : ces feuilles sont dressées par le contrôleur des contributions directes d'après les actes reçus par les receveurs de l'enregistrement et vérifiées au moyen des déclarations des intéressés qu'il convoque à cet effet lors de sa tournée.

La loi de frimaire an VII, modifiée et complétée par plusieurs lois postérieures, accorde aux propriétaires de terrains améliorés (marais desséchés, terres vaines et vagues mises en culture, terres en friche, montagnes, dunes ou landes plantées en bois, terrains déclarés atteints par le phylloxera replantés en vignes), des exemptions temporaires variant de quatre à trente ans à compter de l'année où sont effectuées les améliorations. Pour profiter de ces dégrèvements, les propriétaires sont tenus de faire, dans l'année qui suit l'exécution des travaux et dans les trois mois de la publication du rôle, une déclaration, ou, plus exactement, une réclamation, qui est présentée, instruite et jugée comme les demandes en décharge ou en réduction : le contrôleur des contributions directes doit se transporter sur les lieux et se rendre compte par lui-même de la nature des travaux accomplis.

Cette réclamation n'a d'ailleurs pas besoin d'être renouvelée chaque année : l'exemption est maintenue,

sans formalité nouvelle, pendant le délai déterminé par la loi.

L'article 66 de la loi de l'an VII permet aux propriétaires de terres vaines et vagues, landes, bruyères, etc., de s'affranchir totalement de la contribution foncière en consentant un abandon définitif de leurs terrains à la commune sur le territoire de laquelle ceux-ci sont situés ; une déclaration détaillée doit être faite à la mairie, et l'abandon n'est valable que s'il est accepté par le conseil municipal.

Une dérogation a été apportée au caractère de réalité de l'impôt foncier par la loi du 21 juillet 1897, complétée par le décret du 4 décembre suivant, qui a établi le dégrèvement des petites cotes foncières : les propriétaires dont le total des cotes foncières ne dépasse pas 25 francs en ce qui concerne la part de l'Etat, et dont la cote personnelle-mobilière n'excède pas 20 francs, ont droit à la remise d'une partie de leur cote foncière variant de la totalité au quart de celle-ci. Pour bénéficier de cette exemption, le contribuable qui se trouve dans les conditions requises par la loi, doit en faire la déclaration dans le délai d'un mois à compter du jour de la publication du dernier rôle où il est imposé. Cette déclaration qui doit être établie sur des formules imprimées tenues, dans chaque mairie, à la disposition des intéressés, est adressée soit au maire, soit au percepteur de la commune où le déclarant paye la taxe

personnelle, s'il est assujetti aussi dans cette commune à une taxe foncière, et, en cas contraire, de la commune où il paye la taxe foncière la plus élevée. Elle doit indiquer d'une part les cotes foncières afférentes aux propriétés qui appartiennent en totalité au contribuable et d'autre part celles qui ne la concernent qu'en partie, qu'elles soient ou non inscrites à son nom. A l'appui de sa demande, le requérant doit produire tous les avertissements qui lui ont été adressés pour ces cotes ou des extraits des rôles délivrés par le percepteur. Il doit en outre certifier qu'il ne paye pas d'autre cote foncière ou mobilière que celles indiquées par lui.

Les déclarations sont transmises au service des contributions directes et examinées, en présence du contrôleur, par le maire et les répartiteurs qui donnent leur avis, puis il est statué par le préfet sur la proposition du directeur des contributions directes.

Si le déclarant a dissimulé sciemment une cote qui le concerne, il concourt une amende de 100 à 200 francs qui peut être portée au double en cas de récidive.

§ 2. — *Contribution foncière des propriétés bâties*

Nous avons vu que la loi du 8 août 1890 en a fait un impôt de quotité ; le montant en est calculé à raison de la valeur locative des immeubles, après déduction du quart de cette valeur pour les maisons et du tiers pour

les usines, en considération des frais d'entretien. Le taux est de 3 fr. 20 0/0.

L'évaluation des valeurs locatives a été faite, de 1886 à 1890, en exécution d'une loi de 1885, par les agents des contributions directes, en se basant sur les extraits des baux et déclarations de locations verbales faits dans chaque commune pendant les dix dernières années, sur les actes de vente, les bases d'imposition au droit proportionnel des patentes et sur tous les renseignements recueillis auprès des maires, répartiteurs, receveurs de l'enregistrement, etc.

Cette évaluation doit faire l'objet d'une revision décennale. Pas plus que pour la détermination des bases de l'impôt foncier des propriétés non bâties, on ne voit utiliser la déclaration des contribuables, qui n'intervient que pour l'obtention des exemptions ou remises accordées par la loi aux constructions nouvelles et aux habitations à bon marché.

Pour les premières, l'imposition ne les frappe que la troisième année à compter de leur achèvement sous la condition d'une déclaration faite par le propriétaire dans les quatre mois de l'ouverture des travaux, à la mairie de la commune où la construction est élevée et indiquant la nature de l'immeuble, sa destination et la désignation cadastrale du terrain sur lequel il est bâti. Remarquons que, dans cette déclaration, le propriétaire n'a pas à indiquer la valeur locative de sa

construction : cette valeur sera déterminée comme celle des constructions anciennes, et ramenée, pour obtenir la base de la cotisation, à ce qu'elle aurait été au moment de la dernière évaluation faite dans la commune.

Si la déclaration prescrite n'a pas été fournie, la construction est imposable dès le premier jour qui suit son achèvement, et, si la découverte a lieu au bout de plusieurs années, sa cotisation pour l'année en cours est multipliée par le nombre d'années écoulées depuis l'achèvement, sans pouvoir toutefois être plus que quintuplée.

Quant aux habitations à bon marché, elles ne bénéficient de l'exemption totale pendant douze ans, qui leur est accordée par la loi du 30 novembre 1894 modifiée par celle du 12 avril 1906, que si le propriétaire en fait la demande dans les mêmes formes et délais que pour les constructions nouvelles ; c'est au contrôleur des contributions directes et aux répartiteurs qu'il appartient de vérifier sur place si la maison remplit les conditions prescrites par la loi pour rentrer dans la catégorie des habitations à bon marché.

Il est à remarquer qu'en matière d'impôt foncier, dans toutes les hypothèses où le contribuable est astreint par la loi à produire une déclaration, il n'a jamais à faire connaître que des faits matériels qui motiveront soit une exemption, soit une diminution d'impôt ; en aucun cas cette déclaration ne contient de données

servant à déterminer la quotité de la taxe qui doit frapper le déclarant, les lois qui régissent actuellement l'impôt foncier ayant systématiquement écarté ce mode d'évaluation de la matière imposable.

SECTION II

La Contribution personnelle-mobilière

Si la déclaration du contribuable ne joue, en matière d'impôt foncier, qu'un rôle particulier et extrêmement restreint, elle n'en joue absolument aucun dans la répartition de l'impôt personnel mobilier. La taxe personnelle, variant entre 1 fr. 50 et 4 fr. 50, atteint en effet tout habitant français ou étranger jouissant de ses droits et non réputé indigent, qualité qui est déterminée, sans l'intervention des intéressés, par les conseils municipaux (loi du 21 avril 1832).

Quant à la taxe mobilière, payée seulement par ceux qui sont assujettis à la taxe personnelle, elle est établie d'après la valeur locative des locaux affectés à l'habitation personnelle, par les répartiteurs assistés du contrôleur des contributions directes. Une pratique très répandue, et d'ailleurs illégale, consiste à taxer les contribuables plutôt d'après leurs facultés présumées que d'après la valeur locative de leur habitation, ce qui tend à faire de la contribution mobilière un

véritable impôt sur le revenu global se superposant aux autres impôts directs.

SECTION III

L'Impôt des portes et fenêtres

Bien que cet impôt soit un impôt de répartition, il existe un tarif légal (modifié proportionnellement dans chaque commune pour atteindre le contingent à elle assigné) variant suivant le chiffre de la population, le nombre des ouvertures et leur nature si elles sont au nombre de plus de six pour la même construction.

La constatation directe est ici trop facile pour qu'il pût être question de recourir à la déclaration comme mode d'assiette de l'impôt. Elle n'a à intervenir que pour l'obtention des exemptions temporaires accordées pour les ouvertures des constructions nouvelles, des maisons à bon marché, ou pour les ouvertures pratiquées dans un but d'assainissement. Dans les deux premiers cas, il n'y a d'ailleurs pas à fournir d'autre déclaration que celle prescrite au propriétaire pour bénéficier de la remise de l'impôt foncier.

SECTION IV

L'Impôt des patentes

La déclaration comme mode de taxation des bénéfices commerciaux et industriels a fait, toujours et partout,

l'objet des critiques les plus vives ; aussi est-il facile de comprendre qu'elle ait été écartée par le législateur français qui a préféré, en employant le système des présomptions légales, établir un impôt peut-être moins exactement proportionnel aux revenus réels des assujettis, mais ne nécessitant aucune inquisition et laissant intact le secret des affaires.

La patente, dont les bases actuelles ont été posées par la loi du 15 juillet 1880, souvent retouchée, frappe tout individu français ou étranger exerçant en France un commerce, une industrie ou une profession non compris dans les exceptions déterminées par la loi.

Deux sortes de droits sont perçus : le droit fixe, qu'il serait plus exact d'appeler droit professionnel, et le droit proportionnel, calculé d'après la valeur locative des locaux servant à l'habitation du contribuable ou à l'exercice de sa profession.

Nous ne nous étendrons pas sur la législation très compliquée des patentes : il nous suffira de dire que le redevable n'a en aucun cas, pour la fixation de sa cote, à indiquer le montant des bénéfices qu'il tire de l'exercice de sa profession ; d'autre part, la déclaration relative à la valeur locative des bâtiments occupés n'existe plus, comme nous l'avons vu, depuis la loi du 15 avril 1884 ; on a jugé que cette déclaration était contraire aux mœurs du pays et inutile, le recensement annuel effectué par le contrôleur des contributions

directes ayant paru suffisant pour établir l'assiette de l'impôt. Les assujettis n'ont pas davantage l'obligation de produire leurs livres de commerce ou pièces de comptabilité : cette production n'a lieu, facultativement d'ailleurs, qu'au cas où le patenté réclame contre la fixation de sa taxe, et pour prouver la justesse de sa réclamation.

SECTION V

Taxes assimilées aux contributions directes

Les taxes assimilées aux contributions directes perçues pour le compte de l'Etat et donnant lieu à une déclaration du contribuable sont aujourd'hui au nombre de quatre ; ce sont : la redevance des mines, la contribution des chevaux, voitures, mules et mulets, la taxe sur les billards et la taxe sur les cercles, sociétés et lieux de réunion.

§ I. — *La redevance des mines*

Cet impôt, institué par la loi du 24 avril 1810, se compose de deux taxes distinctes : la redevance fixe qui est de 10 centimes par kilomètre carré de la concession, et la redevance proportionnelle calculée à raison du revenu net de la mine et dont le taux est déterminé chaque année par la loi de finances sans pouvoir dépasser 5 0/0 de ce revenu.

On obtient le produit net imposable en déduisant du produit brut le montant des frais d'exploitation. Pour arriver à cette détermination, un état d'exploitation est préparé chaque année par l'ingénieur des mines. Dans cet état figure d'abord la déclaration de l'exploitant, qui doit être faite chaque année avant le 1^{er} mai, à la préfecture, et indiquer le produit net imposable de la mine ; à l'appui des indications qu'elle contient, tous les renseignements et détails nécessaires doivent être fournis. Cette déclaration est examinée par l'ingénieur qui, dans le même état, consigne son avis et formule ses propositions. En cas d'absence de déclaration, il procède d'office à une première évaluation du produit net de la mine. L'état est ensuite transmis au directeur des contributions directes, examiné par lui, puis envoyé à la préfecture et soumis enfin au comité d'évaluation chargé de fixer définitivement et sauf recours contentieux du contribuable, le revenu net de la mine.

Pour éviter l'évaluation annuelle, la loi autorise des abonnements de cinq ans, en prenant comme base le produit net moyen des cinq dernières années.

C'est la première et d'ailleurs la seule fois que l'on rencontre dans le système fiscal français un impôt établi d'après le revenu réel et une déclaration du contribuable indiquant le chiffre de ce revenu ; la raison qui a fait adopter ici ce mode de taxation, c'est que la surveillance étroite exercée par l'Etat sur les

exploitations minières rend le contrôle des déclarations très facile, sans qu'il soit nécessaire de recourir à d'autres investigations que celles permises par les lois générales sur les mines aux agents du gouvernement.

§ 2. — *La contribution des chevaux, voitures,
mules et mulets*

Etablie par la loi du 3 juillet 1862, supprimée en 1866, et rétablie par la loi du 16 septembre 1871, modifiée depuis à plusieurs reprises, cette contribution frappe toutes les voitures suspendues destinées au transport des personnes, ainsi que les chevaux, mules ou mulets de selle ou servant à atteler les voitures imposables (1). Le taux varie à la fois suivant la nature de l'objet imposé et le chiffre de la population de la commune où cet objet se trouve.

Tout possesseur de chevaux ou voitures imposables est tenu d'en faire, avant le 1^{er} janvier de chaque année, la déclaration à la mairie de sa résidence et d'indiquer la communes où se trouvent les éléments d'imposition.

Si, dans le courant d'une année, un particulier devient possesseur de nouveaux objets imposables, ou fait un changement de résidence devant entraîner pour

1. La loi accorde d'assez nombreuses exemptions parmi lesquelles il faut citer celles dont bénéficient les chevaux et voitures affectés exclusivement au service des voitures publiques, qui sont soumis à un droit perçu par l'administration des contributions indirectes, et les chevaux et voitures destinés exclusivement à la vente ou à la location.

lui un accroissement d'impôt, il est tenu d'en faire la déclaration dans un délai de trente jours à compter de la date des faits susceptibles de motiver soit de nouvelles taxes, soit un supplément d'imposition.

Si les déclarations prescrites par la loi ne sont pas faites dans les délais, ou si elles sont inexactes ou incomplètes, la taxe est doublée en ce qui concerne les éléments omis ou inexactement déclarés.

§ 3. — *La taxe sur les billards publics et privés*

D'après les lois des 16 septembre et 18 décembre 1871, tous les nouveaux possesseurs de billards doivent en faire la déclaration entre le 1^{er} octobre et le 31 janvier, à la mairie de la commune où se trouvent les objets imposés. Cette déclaration produit effet jusqu'à déclaration contraire. Le taux de l'impôt varie suivant la population du lieu où il est perçu. Enfin les sanctions sont les mêmes qu'en matière de contribution des chevaux et voitures.

§ 4. — *La taxe sur les cercles, sociétés et lieux de réunion*

Etablie par les mêmes lois que la taxe sur les billards, la taxe sur les cercles, sociétés et lieux de réunion est régie aujourd'hui par la loi du 8 août 1890. L'impôt porte sur deux éléments : 1^o sur les cotisations

et droits d'entrée payés par les membres, abonnés ou associés, et 2° sur la valeur locative des locaux affectés à l'usage de l'établissement. La taxation varie à la fois suivant le montant total des cotisations et la valeur locative des bâtiments imposés.

Les gérants, secrétaires ou trésoriers doivent faire chaque année, du 1^{er} au 31 janvier, à la mairie de la commune où se trouvent les établissements, une déclaration indiquant le nombre des abonnés ou associés, le montant des cotisations encaissées l'année précédente et la désignation des locaux affectés à l'usage du cercle ou de la société. Les déclarations sont vérifiées ou suppléées en cas d'absence à l'aide des renseignements recueillis par le contrôleur des contributions directes.

Enfin, l'omission ou l'inexactitude de la déclaration sont punies de la double taxe.

Notre système d'impôts directs constitue dans son ensemble une sorte d'impôt sur les revenus, ou, plus exactement, sur une partie des revenus, classés suivant leur origine : l'impôt foncier frappe les revenus de la propriété immobilière, les patentes sont destinées à atteindre les bénéfices du commerce, de l'industrie et de quelques professions libérales ; quant aux valeurs mobilières, si elles échappent à l'impôt direct, elles supportent en revanche quatre taxes perçues par l'administration de l'enregistrement : l'impôt du timbre, l'impôt

de transmission, l'impôt sur les opérations de bourse et l'impôt de 4 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières (1) ; enfin la contribution personnelle-mobilière et la contribution des portes et fenêtres sont destinées, comme impôts de superposition, à frapper les contribuables proportionnellement à l'ensemble de leurs ressources.

Comme le montre cette énumération, les revenus sont loin d'être tous taxés : les intérêts des créances hypothécaires et chirographaires, les arrérages des titres de rente française, les profits tirés de l'exercice d'un grand nombre de professions, les bénéfices de l'exploitation agricole ne sont atteints par aucun impôt spécial, d'où des inégalités entre les différentes catégories de contribuables.

Pour déterminer le chiffre de l'imposition, le législateur français a choisi le système des signes extérieurs, et les rares déclarations exigées des particuliers, en dehors de celles qui doivent être produites pour l'obtention de dégrèvements ou exemptions, sont relatives uniquement à la possession de certains biens que la loi

1. Bien que perçu par l'administration de l'enregistrement, ce dernier impôt dont la loi du 29 juin 1872 a posé les bases, présente tous les caractères d'un véritable impôt direct. Il atteint les bénéfices de toute nature distribués par une collectivité quelconque (départements, communes, compagnies, sociétés civiles ou commerciales.) L'impôt est acquitté trimestriellement par la société ou la personne morale qui en fait l'avance au Trésor et qui s'en récupère ensuite en le précomptant sur les revenus qu'elle distribue.

considère comme des signes de revenu et dont il serait très difficile à l'administration d'avoir connaissance par d'autres moyens. En aucun cas, exception faite pour le revenu des mines, la loi n'exige des particuliers une déclaration portant sur autre chose que sur des faits matériels : elle ne demande même plus jamais la déclaration, souvent exigée sous le régime des lois antérieures, de la valeur locative des maisons, magasins ou ateliers occupés par le redevable ; elle considère une déclaration de ce genre comme inutile et trop sujette à discussion, tous n'étant pas à même d'indiquer exactement la valeur locative réelle de la maison qu'ils occupent.

Les seules déclarations à faire portant, comme nous l'avons dit, sur des faits matériels, elles ne présentent aucune difficulté pour le déclarant, ce qui permet d'édicter sans risque d'injustice des sanctions assez sévères pour les cas d'omission ou d'inexactitude ; d'autre part, le contrôle en est relativement facile sans qu'il soit besoin de recourir à des moyens de recherche vexatoires pour les particuliers.

Notre système d'impôts directs est depuis longtemps l'objet de critiques nombreuses, qui lui sont adressées surtout par les partisans de l'impôt sur le revenu basé sur la constatation directe. Outre le manque de cohésion entre les différentes contributions qui le composent et qui ont été établies et modifiées indépendam-

ment les unes des autres et sans que ces modifications semblent avoir été dictées par aucun principe bien défini, on lui reproche principalement son caractère de réalité trop prononcé et le manque de proportionnalité entre les revenus et les taxes qui les atteignent.

Il faut en effet reconnaître que le législateur, en frappant la matière imposable, ne s'est presque jamais occupé de l'état de fortune de son possesseur. Il y a toutefois quelques exceptions : la loi de 1897 a opéré le dégrèvement des petites cotes foncières quand la cote mobilière du contribuable est également peu élevée ; les municipalités ont depuis quelques années la faculté d'exempter de la contribution mobilière les faibles loyers, en outre dans le système des patentes, le législateur a cherché à faire peser sur les grands négociants ou industriels des charges relativement plus lourdes que celles qu'ont à supporter les petits commerçants. Malgré ces tentatives, il est certain qu'il y aurait encore de grands progrès à faire en ce sens, en tenant un plus grands compte du minimum d'existence et des charges de famille. Est-il besoin d'ailleurs d'abandonner pour cela le système de la taxation d'après les signes extérieurs et de recourir soit à la taxation d'office, soit à la déclaration du contribuable ? Question délicate et à laquelle répondent différemment les partisans et les adversaires du système de la constatation directe.

Quant au défaut de proportionnalité entre les impôts

et les revenus qu'ils sont destinés à atteindre, c'est une conséquence presque forcée de l'adoption exclusive du système des présomptions légales. Il est en effet à peu près impossible de trouver des signes extérieurs qui puissent être considérés comme donnant la véritable mesure du revenu que l'on veut taxer. En France, l'indice le plus communément employé dans ce but est le chiffre du loyer : c'est d'après lui notamment qu'est, ou plutôt que devrait être calculée la contribution mobilière destinée à atteindre le contribuable proportionnellement au montant total de ses revenus ; c'est encore lui qui sert de base à la fixation du droit proportionnel des patentes. Il faut reconnaître que c'est là un indice absolument insuffisant ; dans la pratique les répartiteurs s'en sont si bien rendu compte qu'ils se basent beaucoup plus fréquemment, pour le calcul des cotes mobilières, sur les revenus présumés des contribuables que sur la valeur locative de leur habitation. En ce qui concerne les patentes, le législateur s'est bien efforcé de grouper les signes extérieurs suivant des combinaisons très variées, mais, malgré ces tentatives, on est généralement d'accord pour reconnaître que l'impôt n'est pas proportionnel aux revenus visés.

Certes ces défauts sont graves et méritent la peine qu'on cherche à y remédier, mais il n'en est pas moins vrai que nos contributions directes possèdent d'incontestables qualités : d'abord l'emploi du système indi-

ciaire rend la fraude presque impossible dans beaucoup de cas et très difficile dans la plupart des autres ; ensuite son application ne donne lieu à aucune inquisition ni à aucune vexation : le contribuable reçoit sa feuille d'imposition sans avoir, en principe, à faire de déclaration ni à en subir le contrôle par les agents du fisc, et ce sont là des avantages fort appréciés dans notre pays. Aussi les défenseurs du système actuel sont-ils encore nombreux, surtout dans le monde des commerçants et industriels, qui tiennent avant tout à ce que le chiffre de leurs affaires reste secret et qui préfèrent, comme le montrent les avis donnés par les Chambres de commerce et les syndicats lors de la présentation des différents projets d'impôt sur le revenu, le risque d'une imposition trop forte à l'obligation de déclarer le montant de leurs bénéfices réels et de fournir au besoin de preuves à l'appui de leurs déclarations.

CHAPITRE IV

Etude de quelques systèmes étrangers

Les nombreux projets d'impôt sur le revenu qui ont été présentés aux Chambres françaises depuis le milieu du siècle dernier, utilisent pour la plupart, dans une mesure plus ou moins large, la déclaration des particuliers. Avant de passer à l'étude de ces projets, il est intéressant de rechercher, dans quelques-uns des principaux pays où l'impôt sur le revenu existe déjà, le rôle que joue dans l'assiette et la répartition de cet impôt la déclaration des contribuables, et les appréciations formulées au sujet de ce mode d'évaluation des facultés imposables.

Nous examinerons à ce point de vue les trois systèmes qui sont les plus connus et que citent le plus fréquemment les partisans comme les adversaires de l'impôt sur le revenu : l'Einkommensteuer prussien, l'Income-tax et l'Impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière. Le premier nous offre le type le plus parfait de l'impôt global, assis sur l'ensemble des revenus, sans tenir compte de leur nature ou de leur

origine. Dans les deux autres au contraire, les revenus sont classés en plusieurs branches, où cédules, suivant leur source, et des procédés différents sont employés pour la taxation de chacune de ces catégories ; mais, tandis que l'impôt italien ne frappe que la fortune mobilière, l'Income-tax atteint tous les revenus, quelle qu'en soit la nature ; une autre différence entre le système italien et le système anglais consiste en ce que le taux de l'Impôt sur la richesse mobilière varie suivant la nature des revenus taxés, alors que le taux de l'Income-tax reste, ou plutôt restait avant 1907, uniforme pour toutes les cédules. Le finance act de 1907 a bien admis le principe de la discrimination des revenus en distinguant les revenus du capital et les revenus du travail, mais nous verrons que, par suite de diverses dispositions contenues dans cet act, il n'y a qu'un petit nombre de contribuables qui se trouvent à même de bénéficier de cette discrimination.

SECTION I

L'Einkommensteuer prussien

Avant 1891, deux impôts sur le revenu existaient en Prusse : le Klassensteuer ou impôt des classes, datant de 1820, et le klassifizierte Einkommensteuer ou impôt sur le revenu classifié, établi en 1851. L'impôt des classes, dont le tarif, au plus égal à 30/0, était progres-

sivement décroissant, atteignait les petits contribuables divisés en douze classes suivant le chiffre de leurs revenus, qui devaient être compris entre 900 et 3.000 marks. Les revenus inférieurs à 900 marks étaient totalement exemptés ; quant à ceux qui dépassaient 3.000 marks, ils supportaient le klassifizierte Einkommensteuer qui les divisait, au point de vue de la taxation, en trente classes, et les frappait d'un impôt gradué dont le taux moyen était égal à 3 0/0. L'évaluation du revenu imposable et, par suite, le classement des contribuables dans les diverses catégories du Klassensteuer ou de l'Einkommensteuer, étaient faits par des commissions de taxation composées de fonctionnaires, sans que la déclaration des particuliers ait à intervenir.

Ces deux impôts qui, en somme, ne différaient guère entre eux et dont l'un complétait l'autre, furent supprimés par la loi du 24 juin 1891 qui les remplaça par un impôt unique portant sur le revenu net global et qui adopta comme base principale d'évaluation des revenus imposables la déclaration des contribuables.

L'Einkommensteuer, tel qu'il est réglementé par la loi du 19 juin 1906 qui a modifié sur plusieurs points importants celle du 24 juin 1891, est destiné à atteindre l'ensemble des revenus des personnes physiques ou morales de nationalité allemande, ou domiciliées en Prusse ou y résidant pour une durée supérieure à un an, lorsque le chiffre total de ces revenus est supérieur

à 900 marks, et sans qu'il soit fait aucune distinction d'après la nature ou l'origine de ces revenus (1).

Sontaux, qui croît progressivement par degrés d'après un système assez compliqué, varie entre un minimum d'environ 0 fr. 63 0/0, pour les revenus de 900 à 1050 marks, et un maximum de 4 0/0 qui frappe les revenus supérieurs à 32.000 marks.

Le revenu imposable consiste dans la totalité des produits annuels retirés des capitaux mobiliers, des propriétés foncières, du commerce ou de l'industrie, des occupations lucratives exercées par le contribuable ou de droits à des prestations ou avantages périodiques de toute nature.

Aux revenus du chef de famille, il faut ajouter ceux de sa femme, sauf si celle-ci vit, d'une façon durable, séparée de son mari, et ceux dont il a la jouissance légale comme appartenant à des membres de sa famille.

Ce que l'Einkommensteuer est destiné à atteindre, c'est le revenu global net, qui s'obtient en déduisant du revenu brut les dépenses effectuées pour l'acquisition, l'assurance et l'entretien de ce revenu, une partie

1. La discrimination entre les revenus provenant du travail et ceux provenant du capital a été introduite dans le système fiscal allemand par la loi du 14 juillet 1893 qui institua, pour combler le déficit causé par l'abandon aux communes de l'impôt des propriétés bâties et non bâties et de l'impôt des patentes, un impôt complémentaire et progressif sur le capital, l'Ergänzungssteuer. Les procédés de constatation des éléments imposables, au moyen de la déclaration contrôlée par les commissions administratives, sont les mêmes que pour l'Einkommensteuer.

des impôts directs communaux, les impôts indirects qui doivent être comptés parmi les frais d'exploitation, les pertes annuelles régulières pour usure ou détérioration des bâtiments ou de l'outillage, les intérêts des dettes ou rentes payées par le contribuable et les primes d'assurance sur la vie ou contre les accidents, jusqu'à concurrence de 600 marks, payables en vertu de la loi ou de contrats.

Au contraire, ne doivent pas être déduites les dépenses effectuées en vue de l'amélioration et de l'accroissement du patrimoine ou de l'extension des affaires, pas plus que celles nécessitées par l'entretien du ménage. Toutefois, des déductions et des modérations de degrés sont accordées aux contribuables dont le revenu ne dépasse pas 3. 000 marks, lorsqu'ils sont obligés légalement de subvenir à l'entretien d'enfants ou autres membres de leur famille. Depuis 1906, les redevables jouissant d'un revenu compris entre 3. 000 et 6. 000 marks et qui ont à leur charge, en vertu d'une obligation légale, au moins trois enfants ou membres de leur famille bénéficient d'une modération d'un ou deux degrés.

La taxation est basée, pour les personnes physiques non commerçantes, sur le total des produits établis par bilan ou présumés, de toutes les sources de revenu, pendant l'année du calendrier immédiatement antérieure à l'année financière ; mais comme, d'après la loi de 1906 (art. 9), c'est la situation des sources de revenu

au début de l'année financière pour laquelle est établie l'imposition, qui est déterminante au point de vue de la taxation, cette loi dispose que les modifications qui se produisent jusqu'au début de cette année financière dans l'état supputé lors de la taxation, peuvent faire l'objet de réclamations par les voies de droit.

En ce qui concerne les bénéfices commerciaux et industriels, l'imposition se calcule d'après la moyenne de ces bénéfices pendant les trois années qui précèdent l'année financière, la dernière de ces années étant celle dont les résultats peuvent être établis au moment où les déclarations doivent être fournies.

Enfin, pour les personnes morales, on prend en considération pour asseoir l'impôt le résultat moyen des trois années de gestion immédiatement antérieures à l'imposition.

L'impôt qui, en principe, est établi au lieu du domicile du contribuable, est perçu exclusivement par voie de rôles nominatifs annuels.

Nous avons vu plus haut que l'évaluation des revenus imposables se faisait principalement d'après la déclaration du contribuable. Cette déclaration, qui est obligatoire pour tout possesseur d'un revenu de plus de 3.000 marks, doit être fournie chaque année, du 4 au 20 janvier, sur invitation faite par avis public. Des formules imprimées sont mises gratuitement à la disposition des particuliers. Si la déclaration n'a pas été

faite dans le délai prescrit, la commission de taxation détermine d'office le revenu imposable et adresse au contribuable une mise en demeure spéciale d'avoir à fournir une déclaration dans un délai de quatre semaines.

Au point de vue des sanctions qu'entraîne l'inobservation des prescriptions légales, d'importantes modifications ont été apportées par la loi de 1906 au régime antérieur ; d'après la loi de 1891, le contribuable qui, le 20 janvier, n'avait pas fait de déclaration, perdait tout droit de recours contre l'évaluation de son revenu faite d'office par la commission de taxation ; s'il n'obéissait pas à la sommation que l'administration lui adressait, il encourait une amende égale au quart du montant de sa cote. La loi de 1906 a considéré comme excessive la privation des voies de droit qu'édicte la loi de 1891 ; elle laisse au contribuable qui ne fournit pas de déclaration dans le délai légal la faculté de recourir contre les décisions de l'administration, mais elle lui inflige une amende égale au vingtième de l'impôt définitivement fixé. Si la mise en demeure spéciale reste sans résultat, l'amende encourue est, comme celle qu'édicte la loi de 1891, égale au quart de l'imposition.

Les contribuables qui possèdent un revenu inférieur à 3.000 marks ne sont obligés de fournir une déclaration que s'ils y sont spécialement invités par le président de la commission de taxation, ce qui se produit en général quand les renseignements recueillis sur leur compte

ne permettent pas de déterminer avec certitude s'ils sont ou non passibles de l'impôt. Les sanctions encourues au cas de refus de déclaration sont alors les mêmes que celles prononcées pour la même infraction contre les redevables dont le revenu est supérieur à 3.000 marks.

Enfin, tous les citoyens sujets à l'impôt ont le droit, même s'ils n'y sont pas invités, de fournir une déclaration de leurs revenus dans les délais fixés pour la réception des déclarations obligatoires.

Il nous faut maintenant parler du contenu de la déclaration. D'après la loi de 1906, elle doit indiquer d'abord le montant total du revenu, puis, distinctement, chaque source de revenu. Les revenus à déclarer sont ceux que nous avons énumérés plus haut comme soumis à l'impôt. Nous avons vu aussi comment se calculent les chiffres qui doivent être portés sur la formule pour servir de base à la taxation.

L'indication du total des revenus et leur distinction par sources figurent seules d'une façon obligatoire dans la déclaration ; le contribuable n'est pas tenu de donner des détails plus précis, mais il est libre de le faire, s'il pense, par ce moyen, éviter des contestations ultérieures avec le fisc ou en faciliter la solution.

Si la loi n'oblige pas le redevable à donner dans la déclaration le détail de toutes ses ressources, il y est souvent indirectement contraint ; le président de la commission de taxation possède, comme nous le verrons

plus loin, le droit de demander sur la fortune de l'imposable des renseignements complets et détaillés, et le moyen généralement employé par lui pour les obtenir, est de renvoyer la formule de déclaration à celui dont elle émane, avec ordre de la compléter.

La déclaration doit, pour chaque source, mentionner d'une part le revenu brut et d'autre part le montant des frais et dépenses qu'il faut, d'après la loi, en retrancher pour obtenir le revenu net. Elle indique ensuite les déductions qui doivent porter sur l'ensemble du revenu, avec les renseignements nécessaires pour en faciliter le contrôle : ainsi, pour les primes d'assurance, la déclaration devra donner le nom de la compagnie et le numéro de la police.

Un paragraphe spécial de la déclaration est réservé à l'énonciation des revenus fonciers et industriels ayant leur origine en un lieu autre que celui du domicile du déclarant, avec l'indication exacte de la situation des immeubles ou établissements qui produisent ces revenus, afin de faciliter le contrôle de l'administration.

Signalons enfin la faculté accordée au contribuable, quand le revenu ne peut être fixé que par estimation, de remplacer les indications en chiffres par des renseignements susceptibles de permettre l'évaluation des bases de l'impôt.

Le contribuable qui fournit sciemment des indications fausses ou incomplètes de nature à amener une diminution d'impôt, est puni d'une amende de quatre à dix

fois l'impôt frustré et qui ne peut en aucun cas être inférieure à 100 marks. Si la fausse déclaration a été faite sciemment, mais sans intention de fraude, le déclarant encourt une amende de 20 à 100 marks. Mais aucune peine ne peut être infligée à l'imposable qui, avant une dénonciation ou un commencement d'enquête, complète ou rectifie sa déclaration.

Les formules une fois remplies doivent être adressées dans le délai fixé par la loi, au président de la commission de taxation. Il faut alors procéder à l'examen des déclarations et à la fixation des cotes.

Les autorités qui, d'après la loi de 1906, prennent part aux opérations d'assiette de l'impôt, sont au nombre de quatre : le maire (le Conseil d'administration communal avant 1906), la commission d'évaluation préalable, la commission de fixation de l'impôt et la commission d'appel.

Dans chaque commune, le maire doit établir tous les ans, avant le commencement des travaux de l'assiette, la liste des personnes passibles de la taxe domiciliées dans la commune ainsi qu'un relevé des propriétés foncières et des entreprises commerciales assujetties à l'impôt et situées dans l'étendue de son ressort. Pour faciliter ce travail, tous les propriétaires d'immeubles habités sont obligés de donner au fonctionnaire chargé de dresser la liste individuelle, les nom, profession, âge et confession religieuse de toutes les personnes qui

se trouvent dans leurs immeubles ; ceux qui occupent des domestiques, employés ou ouvriers, doivent fournir les mêmes renseignements et indiquer de plus, dans le but de permettre la taxation d'office, les gages qu'ils allouent à leurs salariés, s'ils ne dépassent pas 3.000 marks par an (art. 23 de la loi de 1906 complété par la loi du 18 juin 1907). Les propriétaires ou patrons qui ne donnent pas ces renseignements ou qui les donnent incomplets ou inexacts, sont punis d'une amende de 300 marks au maximum.

Le maire est en outre chargé de recueillir des renseignements aussi complets que possible sur les ressources des contribuables et les circonstances qui peuvent influencer sur l'application du tarif de l'impôt, et de dresser d'après ces renseignements, un état des revenus présumés des redevables, indiquant les différentes sources de ces revenus.

La commission d'évaluation préalable, qui existe dans chaque commune, est présidée par le maire, et ses membres, dont le nombre est fixé par l'administration sont les uns nommés par l'administration elle-même et les autres élus par l'assemblée communale, ces derniers devant former la majorité.

Elle a pour mission de soumettre à un examen minutieux les renseignements fournis par le maire et de former une liste indiquant pour chaque contribuable le montant des revenus découverts jusqu'à 3.000 marks,

ainsi que le taux de l'impôt qu'elle propose pour chaque cote.

Les travaux des commissions d'évaluation préalable sont surveillés par la commission de fixation de l'impôt fonctionnant dans chaque district. Les deux tiers au moins des membres de cette commission sont élus, les autres sont nommés par l'administration, et son président, qui est soit un conseiller provincial, soit un commissaire du gouvernement, a des fonctions très importantes et possède des pouvoirs fort étendus. C'est lui qui est chargé de diriger dans le district tous les travaux de fixation de l'impôt. Il doit faire les publications nécessaires avant la remise des déclarations, inviter spécialement à faire ou à renouveler leurs déclarations les contribuables qui n'étaient pas déjà taxés pour un revenu de plus de 3.000 marks. Toutes les déclarations doivent être examinées par lui, ainsi que les informations fournies par les maires ; en vue d'obtenir une juste fixation de l'impôt, il doit recueillir des renseignements aussi complets que possible sur l'état de fortune des contribuables. Les maires et les fonctionnaires sont tenus de répondre à ses demandes et de lui communiquer tous les actes, registres et documents utiles qu'ils possèdent, à l'exception toutefois des livres et actes des caisses d'épargne. Enfin les sociétés anonymes ou en commandite par actions et les associations doivent lui remettre leurs rapports et comptes annuels ainsi

que le texte des décisions de l'assemblée générale relatives aux affaires sociales.

Le président de la commission de fixation de l'impôt doit encore examiner les cotes proposées par les commissions d'évaluation préalable ; s'il les reconnaît acceptables, il les arrête ; en cas contraire, il provoque une décision de la commission de fixation de l'impôt et propose une cote.

Au cas de doute sur l'exactitude des indications fournies par l'imposable, il doit en avertir celui-ci et l'inviter soit à s'expliquer à ce sujet dans un délai qui ne peut être inférieur à quinze jours, soit à répondre à des questions déterminées, soit à faire la preuve de ses assertions.

Des auxiliaires peuvent être adjoints au président de la commission de fixation de l'impôt par l'administration, pour l'aider dans ses travaux. Ils peuvent prendre part aux séances de la commission soit comme représentants du président, soit avec voix consultative.

Voyons maintenant le rôle de cette commission. Elle doit examiner les renseignements recueillis par son président, les déclarations fournies, ainsi que tous les documents devant servir à la taxation. Elle peut faire usage de tous les moyens d'investigation mis à la disposition de son président et en outre provoquer l'audition, mais sans prestation de serment préalable, de témoins ou d'experts. Les personnes appelées ne peuvent

se refuser à répondre que si elles remplissent les conditions reconnues par le Code de procédure civile comme justifiant le refus de témoignage ou d'expertise. La production par l'imposable de ses livres de gestion ou d'affaires, contrats, reconnaissances de dettes, quittances d'intérêts ou autres documents pouvant servir à l'établissement de faits essentiels pour la fixation de l'impôt peut aussi être exigée. Cette dernière disposition date de 1906 : elle ne figurait pas dans la loi de 1891 qui ne précisait pas autant les pouvoirs de la commission ; elle disait : la commission est autorisée « à procéder à toutes enquêtes nécessaires à l'établissement des faits ». Cette formule était très large et d'ailleurs, en pratique, la consultation des livres et documents avait lieu très souvent, l'obligation de les présenter à toute réquisition ayant été imposée par l'ordonnance du 5 août 1891, par suite de l'obstination que mirent dès le début beaucoup de grands commerçants à dissimuler une partie de leurs bénéfices.

Si, malgré toutes ses recherches, la commission ne possède pas de bases suffisantes pour évaluer le revenu d'un contribuable, elle procède à une estimation de ce revenu d'après les renseignements par elle recueillis, estimation qui n'est pas soumise à des règles de preuve.

Une fois les cotes établies par la commission de fixation de l'impôt, le président donne, par lettre, avis à chaque contribuable du taux de l'impôt auquel il a été

assujetti et cette lettre doit contenir en même temps une instruction sur la procédure de l'appel.

L'appel peut être interjeté, dans le délai de quatre mois, contre la décision de la commission de fixation de l'impôt, soit par le contribuable, soit par le président de cette commission. Il est porté devant la commission d'appel, présidée par un commissaire du Gouvernement nommé par le ministre des Finances, et composée de membres en partie nommés par l'administration et en partie élus par le Conseil provincial parmi les habitants du district, en tenant compte le plus possible, dit la loi, des diverses catégories de revenus.

Le président de cette commission a la surveillance des opérations de fixation de l'impôt dans tout le district.

Depuis la loi de 1906, l'appel ne peut être porté directement devant la commission d'appel que si le chiffre du revenu imposable déterminé par la commission de fixation de l'impôt est supérieur à 3.000 marks. S'il est inférieur à cette somme, l'appel ne peut avoir lieu qu'après une réclamation portée devant la commission de fixation de l'impôt elle-même et restée sans résultat. Pour l'instruction des causes qui lui sont soumises, la commission d'appel peut user des mêmes moyens que la commission de fixation de l'impôt. Elle peut en outre exiger la confirmation par serment,

devant la juridiction compétente, des dépositions des témoins et des avis des experts entendus.

Enfin le contribuable ou le président de la commission d'appel ont le droit de recourir contre la décision de cette commission devant le tribunal administratif supérieur (Öberverswaltungsgericht), dans le délai de quatre mois, mais seulement, depuis 1906, si le chiffre des revenus fixé par la Commission d'appel est supérieur à 3.000 marks. Le recours devant le tribunal administratif supérieur ne peut être fondé que sur un défaut d'application de la loi, ou sur un vice essentiel dans la procédure.

Le grand nombre des personnes qui participent à l'assiette de l'impôt étant de nature à faire craindre des indiscretions touchant la fortune des particuliers, d'autant plus qu'il s'agit ici de déclarations globales indiquant le montant total des revenus de chaque contribuable, la loi a pris des mesures en vue d'éviter toute divulgation : les membres des différentes commissions doivent promettre au président, en lui touchant la main en guise de serment, qu'ils procéderont dans les travaux de la commission sans acception de personnes, en leur âme et conscience, et qu'ils garderont le secret le plus absolu sur les opérations auxquelles ils prendront part et sur la situation des contribuables dont ils viendront de cette manière à avoir connaissance. Les présidents qui ne sont pas déjà fonctionnaires et tenus comme tels au secret

professionnel, doivent faire la même promesse devant un commissaire désigné par le Gouvernement.

Les fonctionnaires employés à la fixation de l'impôt et les membres des commissions qui révèlent sans autorisation spéciale des faits dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leurs fonctions, sont punis d'une amende de 1.500 marks au plus, ou d'un emprisonnement dont la durée ne peut excéder trois mois. Enfin les déclarations de revenu doivent être conservées dans des meubles fermant à clef et ne peuvent, ainsi que les débats des commissions relatifs à la fixation de l'impôt, être connues que des personnes astreintes au secret professionnel.

Bien qu'en principe l'assiette de l'Einkommensteuer soit basée pour les revenus supérieurs à 3.000 marks tout ou moins, sur la déclaration du contribuable, la prépondérance du rôle de l'administration pour tout ce qui concerne la fixation de l'impôt, les larges pouvoirs que la loi lui accorde pour la recherche des facultés imposables et la façon dont elle en use, aboutissent presque au même résultat que si le mode d'évaluation établi par la loi était la taxation d'office.

La déclaration n'est pour ainsi dire considérée que comme un simple renseignement fourni par le redevable à l'administration, et que celle-ci soumet à un contrôle rigoureux en vue duquel elle ne cesse de se documenter.

« Chaque contribuable a son casier financier, révélant les moindres circonstances de son existence privée susceptibles d'éclairer le fisc sur son train de vie. Si la véracité de ses énonciations est mise en doute, l'un des membres de la commission peut faire une enquête. Comme chez nous, le distributeur du bureau de bienfaisance va visiter les indigents, ces gens vont au domicile des contribuables. Mais ils n'y vont pas pour rendre un service, ils y vont pour soutirer un impôt. Ils ont le pouvoir d'interroger qui ils veulent, de se faire montrer ce qu'ils veulent, papiers, livres, comptes, notes ; ils peuvent questionner les fournisseurs, les voisins, les domestiques, les enfants. Ces fonctions gratuites sont cependant assez recherchées, dit l'officieuse *Gazette de Cologne*, « parce qu'elles permettent à un commerçant, par exemple, de connaître la situation exacte et le crédit de ses concurrents et de ses clients. (1) »

Parmi les modes de renseignement utilisés soit en vue de la taxation d'office, soit pour le contrôle des déclarations, la délation tient une grande place : l'administration l'encourage parce qu'elle arrive, grâce à ce moyen, à connaître bien des circonstances qui, autrement, lui échapperaient. Il est inutile d'insister sur le caractère immoral d'un système d'imposition qui use

1. Barthélémy. « Etude sur l'impôt sur le revenu en Allemagne. » *Bulletin de la Société de législation comparée*, février 1907, p. 118

de tels procédés pour arriver à la découverte des ressources imposables.

Les déclarations sont en général sincères, ce qui tient certainement au caractère du peuple allemand, respectueux de l'autorité et chez qui la fraude commise au détriment de l'Etat est considérée comme un véritable vol; maintenant, les chances d'être découvert que fait courir au fraudeur la sévérité du contrôle administratif peuvent y être aussi pour quelque chose.

Si les dissimulations volontaires sont assez rares, les erreurs sont par contre très fréquentes, ce qu'explique facilement la complexité des dispositions légales touchant la classification des revenus et surtout les déductions à opérer sur le revenu brut pour obtenir le revenu net imposable.

Le nombre des déclarations contestées est très considérable : en 1897, il atteignait presque le tiers des déclarations totales. Quant aux recours devant les commissions d'appel et le tribunal administratif supérieur, ils sont innombrables : en 1903, il y eut plus de 330.000 réclamations à juger par les 36 commissions d'appel, et l'Oberverwaltungsgericht fut saisi de 6.768 pourvois ! Il arrive forcément que beaucoup de causes ne sont pas examinées avec tout le soin désirable, et c'est là une garantie sérieuse qui est enlevée aux contribuables.

Enfin, en ce qui concerne les indiscretions des

taxateurs, la loi a bien édicté, pour éviter ce danger, des pénalités sévères, mais elles ne sont pas rigoureusement appliquées et les abus commis à cet égard soulèvent de nombreuses plaintes, de la part surtout des commerçants et industriels, à qui la divulgation du contenu de leur déclaration est de nature à causer un grave préjudice.

SECTION II

L'Income-tax

Lorsqu'il fut créé par Pitt en 1797 comme impôt de guerre destiné à subvenir aux dépenses des luttes que l'Angleterre soutenait alors contre la France, l'Income-tax ne présentait pas, comme aujourd'hui, le type d'un impôt assis sur les revenus divisés en cédules et évalués suivant des procédés particuliers à chaque catégorie ; c'était alors un impôt calculé sur le revenu global sans qu'il fût tenu aucun compte de l'origine des revenus taxés. Les particuliers devaient faire la déclaration du chiffre total de leurs ressources, et la sincérité de cette déclaration était appréciée par un comité que désignait le jury de chaque paroisse ; ce comité pouvait, en cas de doute, exiger que le contribuable prêtât serment ou qu'il produisît des pièces justificatives à l'appui de ses assertions. Si la déclaration n'était pas faite, le comité

évaluait en toute liberté, d'après les renseignements qu'il avait pu recueillir la fortune du redevable.

Les inconvénients de ce système étaient nombreux : il était parfois très difficile pour les contribuables eux-mêmes d'indiquer le montant total de leurs revenus, et plus difficile encore pour les comités de contrôler l'exactitude du chiffre déclaré ; d'autre part, lorsqu'il fallait recourir à la taxation d'office, la constatation des revenus offrait la plus grande incertitude. Enfin, autre inconvénient très grave de la déclaration globale, la divulgation du chiffre de la fortune des particuliers ne pouvait être évitée, malgré le secret professionnel imposé à tous ceux qui participaient à l'assiette ou à la perception de l'impôt.

L'Income-tax, très impopulaire et qui devait d'ailleurs cesser d'être perçu à la fin des hostilités, fut supprimé en 1802 ; un an plus tard, il était rétabli sous le nom de Property-tax, mais avec des caractères très différents de ceux qu'il possédait primitivement. Ce n'était plus un impôt global, mais un impôt cédulaire : les revenus étaient divisés en cinq cédules, et les procédés d'évaluation variaient suivant les cédules, ainsi que les autorités chargées de la taxation. Avec ce système, la divulgation du chiffre de fortune était beaucoup moins à craindre que lorsque les particuliers devaient, dans une seule déclaration, indiquer le montant total de leurs ressources.

Supprimé en 1816, l'impôt sur le revenu resta vingt-six ans sans reparaitre. Mais, en 1842, les embarras financiers obligèrent à recourir de nouveau à lui, et, depuis cette époque, il n'a jamais disparu du système fiscal anglais.

La loi de 1842, qui adopta les mêmes bases que celle de 1803, est restée le texte fondamental de l'organisation de l'Income-tax ; les lois ultérieures, qui le prorogèrent d'année en année, en firent souvent varier le taux suivant les besoins financiers, et apportèrent dans son mode de répartition et de perception des changements de détail, mais jusqu'en 1907, les principes sont toujours restés les mêmes, et encore les modifications apportées par le finance act de 1907 n'ont-elles pas toute l'importance qu'on est tenté de leur attribuer au premier abord.

L'Income-tax est un impôt progressif : il ne frappe que les revenus supérieurs à 160 livres et comporte pour les revenus inférieurs à 700 livres des déductions variant de 57 à 40 0/0.

La distinction entre les revenus du capital et du travail a été introduite dans le système fiscal anglais par le finance act de 1907 qui distingue les revenus « gagnés » (earned) : traitements, profits tirés d'une industrie ou d'une profession libérale, bénéfices agricoles, pensions, retraites, parts d'intérêts, etc., et les revenus « non gagnés » (unearned). arrérages de rentes,

intérêts d'obligations, dividendes d'actions de sociétés anonymes, etc., et applique aux premiers un taux égal aux trois quarts de celui que supportent les revenus « unearned » :

Le même act dispose en outre que les exemptions d'impôt accordées par la loi (déductions sur les revenus inférieurs à 700 livres, primes d'assurance) s'imputeront d'abord sur les revenus gagnés, de sorte qu'en définitive, les contribuables jouissant d'un revenu gagné supérieur à 250 livres (6.250 fr.) profitent seuls de la réduction de tarif.

Au point de vue de l'assiette et du recouvrement de l'impôt, les revenus sont divisés en cinq cédules :

A. Revenus et profits ayant leur source dans la propriété d'immeubles (propriétés non bâties et propriétés bâties).

B. Revenus d'immeubles ruraux, au point de vue de l'exploitation.

C. Revenus mobiliers des fonds publics anglais ou étrangers.

D. Profits tirés du commerce, de l'industrie ou de l'exercice des professions libérales, ainsi que tous dividendes, coupons, intérêts, rentes et revenus divers non spécifiés dans les autres cédules.

E. Traitements des fonctionnaires civils et militaires, ceux des commis de banques, de sociétés, de compagnies, etc., pensions et salaires payés par l'Etat,

par la Couronne, par les autorités locales et les établissements publics.

Le revenu de la cédule A est taxé d'après la déclaration que le propriétaire est tenu de faire tous les trois ans et dans laquelle il doit indiquer le chiffre de ses revenus fonciers déterminé par la moyenne des baux des sept dernières années ou, s'il n'y a pas de baux, d'après la valeur locative présumée. Sur ce revenu, certaines déductions sont opérées pour les frais d'entretien et, s'il y a lieu, en raison des pertes causées par des événements accidentels : orages, inondations, etc.

Pour la cédule B, il n'y a pas, en principe du moins, de déclaration à faire : les revenus tirés de l'exploitation du sol sont présumés égaux au tiers de ceux déclarés, dans la cédule A, par le propriétaire. Cette présomption a été très critiquée et on a demandé souvent que les fermiers soient taxés, comme les commerçants et industriels, d'après leurs bénéfices réels ; mais il serait difficile d'exiger de tous les cultivateurs des déclarations de leurs revenus, car fort peu d'entre eux tiennent une comptabilité régulière. D'ailleurs, les contribuables de la cédule B peuvent toujours faire tomber la présomption légale en prouvant que le chiffre réel de leurs bénéfices est inférieur au bénéfice présumé et de plus, depuis 1887, le procédé de taxation utilisé pour les commerçants et industriels

est appliqué à tout fermier qui en fait la demande, pourvu qu'il puisse établir exactement, au moyen d'une comptabilité en règle, le chiffre de ses revenus. Ce qui montre bien l'inconvénient qu'il y aurait à rendre obligatoire ce mode de taxation, c'est le petit nombre des agriculteurs usant actuellement de la faculté qui leur est accordée par la loi.

Les revenus des cédules C et E sont perçus au moyen de la retenue (4) opérée pour les premiers, par la Banque d'Angleterre ou les banques particulières lors du paiement des intérêts ou arrérages et, pour les seconds, par les fonctionnaires ou les autorités chargées de payer les traitements ou pensions.

C'est au contraire le système de la déclaration qui fonctionne en ce qui concerne les revenus de la cédule D. Cette déclaration doit être faite tous les ans et indiquer, suivant les cas, soit le chiffre des bénéfices réalisés pendant l'année précédant celle de l'évaluation, soit la moyenne de ces bénéfices pendant les trois ou les cinq dernières années. Les seules dépenses dont la loi autorise la déduction, sont les dépenses spéciales à l'exercice de la profession.

La loi admet une sorte d'abonnement conclu pour une durée de trois ans sur le pied de la dernière éva-

1. Toutefois, depuis 1907, les contribuables sont tenus de fournir une déclaration indiquant leurs revenus compris dans la cédule E.

luation faite, augmentée d'un schilling par livre, et qui ne cesse avant l'expiration de ce délai qu'au cas de décès, de faillite ou de banqueroute.

Dans la cédule D figurent encore les intérêts, coupons et dividendes payés par les sociétés et compagnies.

L'impôt est perçu sur ce revenu au moyen de la retenue opérée par les sociétés elle-mêmes si ces sociétés sont anglaises, et, si elles sont étrangères, par les banquiers ou changeurs chargés d'effectuer en Angleterre le paiement de ces revenus.

Donc, la déclaration des particuliers est exigée pour la taxation des revenus des propriétaires fonciers, et des bénéfices tirés du commerce, de l'industrie ou d'une profession quelconque ; elle est facultative en ce qui concerne les revenus tirés de l'exploitation du sol.

Deux catégories d'agents sont instituées pour la réception et le contrôle des déclarations : les uns, commissaires généraux ou de district sont des agents locaux, les autres, commissaires spéciaux, sont des agents du Gouvernement. Les commissaires généraux sont désignés, parmi les notables de chaque district, par les commissaires du land-tax (impôt foncier) nommés eux-mêmes par le Parlement ; leurs fonctions sont gratuites ; ils choisissent les assesseurs (assessors) et les collecteurs, ainsi que les commissaires adjoints, chargés d'examiner les déclarations relatives aux revenus de la cédule D. L'Etat exerce sa surveillance sur ces adminis-

trations locales par ses contrôleurs et inspecteurs. Quant aux commissaires spéciaux, à qui doivent être adressées les formules des contribuables de la cédula D qui ne veulent pas être taxés par les agents locaux, ce sont des fonctionnaires ambulants relevant du Bureau du revenu intérieur. En Irlande, l'organisation est différente : il n'y a ni commissaires généraux ni assessseurs ; les rôles sont établis par des commissaires spéciaux, agents du Gouvernement, assistés de contrôleurs.

Chaque année, après le vote de l'Income-tax par les Chambres anglaises, les contrôleurs de district remettent aux assessseurs des formules imprimées de déclaration et ceux-ci sont chargés de déposer chez tous les contribuables les formules convenables, qui varient suivant les revenus dont ils jouissent. Il existe en effet pour chaque cédula une formule spéciale contenant, outre des extraits de lois relatives à l'Income-tax, des indications sur la manière dont doit être faite la déclaration, les indications qu'elle doit porter, les autorités à qui il convient de l'adresser ; la formule D, notamment, contient des indications très détaillées sur la façon de calculer le revenu imposable, les déductions autorisées par la loi, etc.

En même temps qu'ils remettent aux contribuables les formules de déclaration, les assessseurs font afficher à la porte de l'église un avis indiquant les délais dans lesquels la remise des déclarations doit être effectuée. Ils

adressent aussi à toutes les personnes qui ont soit des locataires, soit des employés ou ouvriers, des feuilles spéciales où celles-ci devront inscrire le nom, l'adresse et le chiffre du loyer de leurs locataires ainsi que le montant des salaires qu'ils payent à leurs employés, quand ces salaires dépassent 160 livres.

Les formules doivent être remplies et renvoyées aux assesseurs dans un délai de vingt et un jours. Les contribuables de la cédule D, qui sont taxés, à leur choix, soit par les agents locaux, soit par les commissaires spéciaux, doivent adresser leur déclaration dans le même délai aux assesseurs dans le premier cas, et aux commissaires spéciaux eux-mêmes dans le second.

En cas de retard dans la remise de la formule, le contribuable peut être condamné au paiement du triple du montant de l'impôt et à une amende de 20 à 50 livres.

Après avoir reçu et centralisé les déclarations, les assesseurs procèdent à leur vérification. Ils peuvent, en ce qui concerne les cédules A et B, se faire communiquer les baux, ou comparer les revenus déclarés avec ceux résultant des cotes payées par le contribuable dans le contingent des taxes locales qui pèsent sur la propriété foncière. L'emploi de ces deux procédés constitue un contrôle sérieux qui rend fort difficiles les dissimulations.

Une fois les déclarations vérifiées et, s'il y a lieu,

suppléées ou rectifiées d'office par les assesseurs, ceux-ci fixent, pour les revenus des cédules A et B, le chiffre de la cote. Ils adressent ensuite au contrôleur du district la liste des contribuables avec la cote de chacun d'eux, et y joignent les déclarations. Le contrôleur vérifie leur travail et peut, s'il le juge nécessaire, modifier les évaluations des revenus imposables ; puis il envoie aux commissaires généraux la liste et les déclarations.

En ce qui concerne les revenus de la cédule D, les assesseurs établissent provisoirement, d'après les renseignements qu'ils peuvent se procurer, la cotisation des contribuables qui leur ont adressé leur déclaration et cette cotisation est ensuite fixée par les commissaires adjoints, avec l'aide du contrôleur de district. En cas de contestation entre les commissaires et le contrôleur, la formule de déclaration et la cote proposée sont envoyées aux commissaires généraux qui les retournent avec leur avis.

Les rôles relatifs aux revenus de la cédule E sont établis d'après les déclarations des contribuables, par des commissaires spéciaux, employés du Gouvernement, qui peuvent se faire délivrer par les administrations les états des appointements et tous les documents qui leur sont nécessaires pour contrôler ces déclarations.

Une fois en possession de sa feuille d'impôts, le contribuable peut, s'il se prétend surtaxé, recourir aux

commissaires généraux, par qui il est entendu, contradictoirement avec le contrôleur. Tous les modes de preuve sont admis : production de livres, pièces ou écritures de commerce, preuve testimoniale, etc., et même le serment. La décision des commissaires généraux est définitive. La tentative de fraude dans les réclamations est punie du triple droit et, en plus, d'une amende qui peut être également infligée aux complices, s'il en existe.

En dehors de toute réclamation, les commissaires généraux peuvent, s'ils jugent mauvaises les évaluations qui leur sont présentées, procéder d'office à une enquête, appeler, quand cela leur paraît nécessaire, le contribuable et le contrôleur et modifier les cotes fixées par les assesseurs ou commissaires adjoints.

Les particuliers dont l'ensemble du revenu ne dépasse pas 160 livres et qui, par suite, ont droit à l'exemption totale, de même que ceux qui, possédant un revenu inférieur à 700 livres, veulent bénéficier des déductions accordées par la loi, doivent faire parvenir aux assesseurs une déclaration indiquant le chiffre total de leurs ressources annuelles et le détail de celles-ci. Cette déclaration globale était, avant 1907, la seule qu'eussent à faire les contribuables entièrement exemptés ; ils n'avaient pas à renvoyer aux assesseurs ou aux commissaires spéciaux les formules relatives à leurs revenus particuliers ; formule A s'ils étaient

propriétaires fonciers, D s'ils étaient commerçants ou industriels. Depuis 1907, les formules relatives aux revenus des cédulas D et E doivent toujours être remplies et retournées, quel que soit le montant de ces revenus.

Les déclarations globales dont nous venons de parler sont transmises aux commissaires généraux qui, s'il n'y a pas d'opposition du contrôleur dans les quarante jours, peuvent accorder la décharge. Si, au contraire, le contrôleur fait opposition, il y a lieu à la procédure d'appel. La fausse déclaration est punie du triple droit et d'une amende de 20 livres.

Enfin, une déclaration indiquant toutes leurs sources de revenus et les charges qui les grèvent, doit encore être produite par les contribuables qui, se trouvant dans les conditions prévues par l'act de 1907, réclament l'application du principe de la discrimination des revenus, afin de profiter de la réduction de tarif accordée aux revenus « earned ».

Un des griefs les plus généralement invoqués contre le système de répartition de l'Income-tax vise la trop grande liberté laissée aux commissaires et contrôleurs chargés de vérifier et de rectifier au besoin les déclarations ; il arrive souvent qu'ils augmentent le chiffre des revenus imposables déclaré par le contribuable sans même en avertir l'intéressé qui n'apprend cette modification qu'en recevant sa feuille d'imposition. Il peut bien alors recourir contre les évaluations de

l'administration devant les commissaires généraux, mais ce système d'appel soulève lui-même de justes critiques : les réclamations sont trop nombreuses pour que toutes puissent être soumises à un examen sérieux ; d'autant plus que les commissaires généraux n'apportent pas toujours dans l'accomplissement de leurs fonctions le zèle qui serait nécessaire, car, ces fonctions étant gratuites, ils ont presque tous d'autres occupations qui absorbent la plus grande partie de leur temps.

Nous avons vu, en parlant de la forme primitive de l'income-tax, que l'un des graves inconvénients qu'il présentait alors était le risque de divulgation du chiffre de fortune des contribuables. L'un des buts poursuivis en 1803, lors de la création de l'impôt cédulaire, fut précisément, en variant suivant les cédules les procédés de taxation et les autorités chargées d'asseoir l'impôt, de rendre impossible cette divulgation, mais ce but est loin d'avoir été atteint : c'est ainsi que, pour la plupart des commerçants et industriels, dont tout l'avoir est engagé dans les affaires, la déclaration de leurs bénéfices équivaut à celle de leur revenu total, et les plaintes sont d'autant plus vives de la part de cette catégorie de contribuables, que c'est précisément pour eux que le secret des affaires offre le plus d'intérêt. La loi anglaise a bien pris des précautions pour que le chiffre des bénéfices des commerçants ou industriels ne fût pas connu de leurs concurrents, en créant les commissaires spéciaux à qui peuvent être directement adressées,

sous enveloppe cachetée, les déclarations relatives aux revenus de la cédule D ; mais ces mesures sont encore insuffisantes, car le secret professionnel imposé à ces commissaires n'est pas toujours, paraît-il, scrupuleusement respecté et, lorsque des indiscretions sont commises, les pénalités prévues par la loi ne sont pas appliquées avec assez de rigueur.

L'inconvénient de la déclaration globale se rencontre encore pour tous les contribuables qui, jouissant d'un revenu inférieur à 700 livres, sont obligés, pour bénéficier des dégrèvements accordés par la loi, de produire une déclaration faisant connaître le chiffre total de leur fortune ; on le trouve aussi, depuis 1907, pour les redevables dont le revenu, supérieur à 700 livres, provient, en tout ou en partie, de l'exercice d'une fonction publique, d'un métier, ou d'une profession, et qui réclament l'application du principe de la discrimination. Comme les particuliers jouissant d'un revenu supérieur à 17.500 francs et provenant uniquement de capitaux, ne constituent qu'une très faible minorité, l'exemption de la déclaration globale ne constitue plus en définitive qu'un privilège ajouté à tous ceux dont jouissent, en Angleterre, les possesseurs de grandes fortunes.

Si les plaintes des contribuables touchant le caractère inquisitorial de l'impôt, sont très nombreuses, presque toutes émanent de commerçants et industriels. Le contrôle des déclarations relatives aux revenus des cédules

A et B, peut en effet s'effectuer d'une façon sérieuse sans qu'il soit besoin de recourir à des recherches vexatoires, **mais**, pour les bénéfices du commerce et de l'industrie il n'en est plus de même, et c'est surtout le fonctionnement de l'appel, auquel l'arbitraire de la taxation par les commissaires et contrôleurs oblige souvent à recourir, qui donne lieu aux inquisitions les plus intolérables : visite des ateliers et magasins, consultation des livres de commerce, interrogatoire des ouvriers après prestation de serment, tels sont les procédés couramment employés par les agents de l'administration pour se rendre compte du bien-fondé des réclamations portées devant les commissaires généraux. Par l'emploi de semblables moyens, on est arrivé, et peut-être était-ce là le but poursuivi, à empêcher de nombreux recours, les contribuables préférant souvent payer une cote supérieure à celle qui devrait leur être assignée d'après leurs bénéfices réels, plutôt que d'avoir à supporter les investigations qu'entraînerait l'examen de leur réclamation.

Reste à parler des fraudes commises dans les déclarations. Elles sont, de l'aveu de tous, très nombreuses et leurs causes sont multiples : l'une des principales se trouve dans les exemptions et déductions accordées par la loi ; pour en obtenir le bénéfice, le redevable déclarera un chiffre un peu inférieur au minimum imposable, et bien des moyens s'offrent à lui pour éviter ainsi l'impôt : un rentier qui, par exemple, aura

un revenu de 170 livres, fera fictivement donation à un de ses parents ou amis, d'une rente de 20 livres et il pourra alors déclarer un revenu de 150 livres; un employé touchant 165 livres d'appointement, obtiendra de son patron qu'il l'indique sur ses registres comme ne gagnant que 155 livres, et en conséquence, ne le fasse pas figurer sur les listes produites par lui aux assesseurs.

La distinction des revenus et leur déclaration à des autorités différentes peut aussi faciliter la fraude, en permettant parfois au contribuable d'arriver à dissimuler une source de revenu.

Enfin, la déclaration par les redevables de la cédule D de bénéfices inférieurs à ceux réellement obtenus, est excessivement fréquente et la fraude est ici rendue plus facile par les obstacles que rencontrent les commissaires adjoints ou spéciaux dans le contrôle des déclarations. Nous ne pouvons mieux faire que reproduire, à ce sujet, le passage suivant du rapport des commissaires du revenu intérieur sur leur administration de 1856 à 1869, que l'on ne manque jamais de citer lorsqu'on parle des fraudes qu'entraîne le procédé de la déclaration employé pour la taxation des revenus commerciaux et industriels : « Nous avons souvent appelé l'attention de vos Seigneuries (les Lords de la Trésorerie) sur les dissimulations considérables qui se produisent dans la cédule D, au moyen de déclarations frauduleuses. Chaque année nous prenons des délin-

quants en flagrant délit, et nous trouvons sans cesse des preuves nouvelles des abus qui se commettent par tout ce que nous recevons journellement de *consciens money* ou de restitutions anonymes au Trésor : nous avons reçu récemment de cette façon 10.000 livres sterling à la fois d'une seule personne et, en 1865, une autre personne nous avait restitué 13.000 livres sterling pour dissimulations de revenus. Mais c'est tout récemment seulement que nous avons pu nous rendre compte des pertes que ces fraudes faisaient subir à l'Etat. Dans ces derniers temps, la démolition d'un grand nombre de maisons par le bureau métropolitain des travaux publics, a donné lieu à une multitude de demandes d'indemnité. Deux cents ont été examinées par nos agents et, dans quatre-vingts cas des surcharges d'impôts ont été faites et acceptées par les parties intéressées ; les déclarations de ces contribuables pour l'Income-tax avaient été de 73.643 livres sterling, et les revenus déclarés pour l'expropriation, dont nous avons constaté l'exactitude, étaient de 171.371 livres sterling, dépassant ainsi leur première déclaration de 97.728 livres sterling.

« De toutes les enquêtes que nous avons faites, il résulte que 40 0/0 des contribuables ont produit des déclarations notablement inférieures à leur revenu réel, et, par contribuables, nous n'entendons pas seulement les particuliers : les grandes compagnies et les

établissements de banque ne sont ni plus innocents, ni plus scrupuleux.

« Il faut bien remarquer d'ailleurs que cette observation ne s'applique qu'aux revenus commerciaux et industriels ; car l'Income-tax sur les terres, les maisons, les dividendes de fonds publics, les traitements et les pensions, est perçu très exactement et jusqu'au dernier penny.

« Et, ce qu'il y a de plus grave, c'est que notre répression est presque illusoire, grâce à l'insuffisance des amendes qui ne sont même pas égales, en général, à la somme dissimulée, grâce surtout à la procédure dispendieuse et dilatoire des cours de l'Echiquier. Il vaudrait bien mieux (ceci est remarquable, messieurs, et contraire à nos traditions administratives) donner aux tribunaux ordinaires de Comté la connaissance de ces sortes d'affaires. »

Le rapport, publié en 1905, de la commission spéciale nommée au mois d'avril 1904 par M. Chamberlain pour chercher à remédier aux inconvénients de l'impôt sur le revenu, renferme des constatations analogues : les commissaires enquêteurs s'y plaignent des fraudes multiples qui se commettent à l'occasion des revenus de la cédule D : la déclaration du contribuable ne peut être que très difficilement contrôlée et celui-ci ne se fait pas faute d'en profiter. Il faudrait, disent-ils, distinguer la fraude volontaire de l'inexactitude provenant de l'igno-

rance du redevable, appliquer dans le premier cas une peine beaucoup plus sévère que l'amende de 20 livres au maximum qui est encourue sous le régime de la loi actuelle, et abaisser au contraire le maximum de la peine lorsque la dissimulation est due uniquement à l'ignorance du déclarant. Enfin, ajoutent-ils dans le même rapport, il y aurait lieu d'obliger tous les contribuables de la cédule D, même si le chiffre total de leurs revenus est inférieur à 160 livres, à toujours remplir et retourner les formules, et aussi d'allonger le délai, actuellement beaucoup trop court, accordé par la loi pour l'accomplissement de cette formalité.

L'act de 1907, dont nous avons déjà parlé à plusieurs reprises, a donné satisfaction à une partie des désirs exprimés par les commissaires enquêteurs : la déclaration est, comme nous l'avons vu, exigée maintenant de tous les contribuables, même non imposables, dont les revenus sont visés par les cédules D et E ; mais l'omission d'une source de revenus pour laquelle il n'est pas imposable n'expose le contrevenant qu'à une amende de 5 livres au maximum. Malgré le vœu des commissaires, le maximum des amendes encourues pour le cas de dissimulation volontaire est resté fixé à 20 livres.

Les réformes que nous venons de signaler auront sans doute pour effet d'augmenter un peu le rendement de l'impôt en diminuant les fraudes auxquelles donnaient lieu les petits revenus de la cédule D, ainsi que les dissimulations, dans les déclarations globales, d'une source

particulière de revenus (et notamment des gains provenant d'un petit emploi et destinés à augmenter un peu le bien-être du contribuable) ; mais ces réformes n'accordent aucune satisfaction aux désirs des particuliers et, à cet égard, leur résultat ne pouvait être que d'accroître encore le nombre des réclamations : en effet, à celles qui se produisaient antérieurement viennent aujourd'hui s'ajouter celles des petits commerçants et industriels dont les revenus n'atteignent pas 160 livres et qui sont obligés de fournir une déclaration détaillée de ces revenus, formalité dont ils étaient auparavant dispensés, et d'en subir le contrôle par les agents de l'administration.

SECTION III

L'Impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière

La loi du 14 juillet 1864, poursuivant l'œuvre d'unification fiscale, corollaire de l'unité politique réalisée en 1860, remplaça toutes les taxes destinées à atteindre les revenus mobiliers, fort nombreuses et variant souvent de province en province, par un impôt unique de répartition frappant les revenus de la richesse mobilière et basé sur la déclaration du contribuable.

De nombreuses lois ont successivement apporté des améliorations dans l'assiette et le mécanisme du nouvel

impôt. En 1866, le système de la répartition fut abandonné comme donnant lieu à des inégalités intolérables et remplacé par celui de la quotité. La loi et le règlement du 24 août 1877, qui simplifièrent le mécanisme de l'assiette et supprimèrent les formalités inutiles, régissent encore actuellement l'impôt sur le revenu mobilier, sauf quelques modifications apportées par des lois ultérieures parmi lesquelles il faut citer celle du 22 juillet 1894, qui porta le taux de l'impôt de 13,20 à 20 0/0.

L'Impôt sur les revenus de la richesse mobilière (*Imposta sui redditi della ricchezza mobile*), à côté duquel figurent, dans le système italien d'impôts directs, l'impôt foncier des propriétés non bâties et l'impôt foncier des propriétés bâties, est destiné à atteindre tous les revenus mobiliers possédés dans le royaume par tout citoyen italien ou toute personne étrangère résidant en Italie, ainsi que les revenus de nature foncière et immobilière, s'il n'est pas établi que le propriétaire ou l'usufruitier du fonds d'où ils proviennent acquitte déjà un impôt de ce chef, ou s'ils constituent les profits de personnes étrangères à la propriété de l'immeuble : notamment, d'après l'article 9 de la loi du 24 août 1877, les bénéfices agricoles sont taxés lorsqu'ils sont perçus par toute autre personne que le propriétaire du bien-fonds dont ils proviennent.

Ce qui est visé, c'est le revenu net obtenu en dédui-

sant du revenu brut les charges passives dont l'existence est dûment justifiée et les frais inhérents à la fabrication ou à l'exploitation.

Les revenus soumis à l'impôt sont, au point de vue de la taxation, divisés en quatre cédules :

A. Revenus spontanés et permanents provenant de prêts hypothécaires ou chirographaires, dîmes, prestations, et, d'une façon générale, tous revenus réalisés et variant avec les produits d'un bien-fonds.

B. Revenus temporaires à la production desquels concourent simultanément le capital et le travail, c'est-à-dire ceux qui résultent de l'exercice de commerces ou d'industries, y compris les bénéfices agricoles imposables et aussi les industries agricoles telles que l'élevage, dans lesquelles les revenus ne sont pas seulement fournis par le bien-fonds.

C. Revenus temporaires produits par le travail seul, par exemple l'exercice d'un art, d'un métier ou d'une profession, ou ceux qui ne sont pas actuellement tirés, par leurs possesseurs, du travail ni du capital (pensions, rentes viagères, etc.).

D. Revenus provenant de traitements ou pensions, soit en espèce, soit en nature, servis par l'Etat, les provinces ou les communes.

Les revenus de la cédule A se divisent eux-mêmes, depuis 1894, en deux catégories : dans la catégorie A figurent les intérêts et primes des rentes sur l'Etat, et des dettes des provinces et des communes, des obli-

gations des sociétés garanties ou subventionnées par l'Etat, et les primes des loteries de tout genre. Ces revenus supportent l'impôt pour leur valeur intégrale. Dans la catégorie A² l'impôt frappe, en les réduisant aux 30/40 de leur montant, les revenus provenant de créances hypothécaires, chirographaires ou verbales, de lettres de change, les primes des émissions faites par les particuliers, les revenus immobiliers imposables dérivant du capital, et d'une façon générale, tous les revenus perpétuels non visés dans la catégorie précédente.

Les revenus de la cédule B ne supportent l'impôt que sur les 20/40 de leur montant, ceux de la cédule C, sur les 18/40, et enfin ceux de la cédule D, sur les 15/40 seulement de leur valeur intégrale.

Un taux unique d'impôt frappe les différents revenus réduits en revenus imposables selon les cotes de diversification que nous venons d'indiquer. Il serait plus simple, semble-t-il, de laisser à tous les revenus leur entière valeur et d'appliquer à chaque catégorie un taux spécial. Il y aurait ainsi cinq taux : 20 0/0, 15 0/0, 10 0/0, 9 0/0 et 7,50 0/0. La modification serait de pure forme, mais elle aurait l'avantage d'éviter aux agents du fisc de nombreuses opérations arithmétiques et permettrait à la masse des contribuables de mieux saisir le fonctionnement de la loi.

Des exemptions totales ou partielles dérivant de l'idée d'un minimum d'existence, fixé d'ailleurs beaucoup

trop bas, sont accordées aux petits revenus, mais seulement dans les cédules B, C et D : les revenus de la cédule A, quelque minimes qu'ils soient, ne sont jamais exonérés, pas plus que les traitements ou pensions payés par l'Etat.

L'immunité absolue est accordée aux revenus des cédules B et C quand leur montant imposable ne dépasse pas 400 liras et des déductions variant de 250 à 400 liras sont opérées sur les revenus imposables inférieurs à 800 liras.

Quant aux traitements des fonctionnaires provinciaux et communaux, ils bénéficient de l'exemption totale jusqu'à 400 liras de montant imposable, et, de 400 à 500 liras, d'une bonification de 100 liras.

Tous ces dégrèvements ne sont accordés que si l'ensemble des revenus de toute nature dont jouit le contribuable ne dépasse pas les sommes fixées par la loi pour l'obtention des exemptions en ce qui concerne les revenus particuliers (400 liras pour l'immunité complète, 500 ou 800 liras pour les déductions).

L'Impôt sur la richesse mobilière est perçu d'après un système mixte, c'est-à-dire par voie de retenue et par voie de rôles nominatifs.

Le système de la retenue fonctionne pour les traitements, pensions, annuités ou primes payés par l'Etat ou pour le compte de l'Etat. Sur tous les autres revenus l'impôt est prélevé au moyen de rôles nominatifs et basé

sur les déclarations des contribuables ou, à défaut de déclaration, sur des évaluations effectuées d'office.

La liste des personnes soumises à l'impôt est dressée annuellement dans chaque commune par le Conseil municipal et remise à l'agent des contributions directes qui, après avoir revu et, s'il y a lieu, complété cette liste, envoie dans les communes les formules de déclaration, pour être distribuées aux contribuables. En même temps, un avis publié par le maire rappelle à ces derniers les dispositions de la loi relatives à l'obligation de la déclaration.

Du 1^{er} au 31 juillet, tout redevable est tenu de déposer à l'agence des contributions directes ou à la mairie la déclaration de ses revenus mobiliers en indiquant les exemptions et déductions auxquelles il croit avoir droit. La déclaration doit faire connaître les nom, prénoms, profession et domicile du contribuable ainsi que le montant de ses revenus bruts et nets, par cédules, et, le cas échéant, le chiffre des revenus dont il jouit et sur lesquels l'impôt est perçu par voie de retenue. La déclaration est signée par le déclarant ou par son fondé de pouvoirs : elle peut être verbale si le déclarant est illettré.

Les revenus fixes provenant de capitaux doivent être déclarés tous les ans ; avant 1907, ceux des cédules B et C n'étaient déclarés que tous les deux ans, d'après la moyenne des deux dernières années ; d'ailleurs, pour

ces derniers revenus, le contribuable était libre de produire une nouvelle déclaration au bout d'une année, ce qu'il faisait si ces revenus avaient subi une diminution ; mais alors il risquait, non seulement de se voir refuser la détaxe qu'il espérait obtenir, mais encore de subir une aggravation d'impôt si l'administration pouvait établir que, loin d'avoir diminué, ses revenus avaient au contraire augmenté depuis l'année précédente. La loi du 2 mai 1907 a quelque peu modifié ce système : la revision biennale a été remplacée par une revision quadriennale ; pendant quatre ans, les revenus évalués ne pourront être modifiés par l'initiative de l'administration, mais, au bout de deux ans, le contribuable pourra en demander une nouvelle estimation ; d'autre part, tandis que les déclarations biennales devaient autrefois être faites en même temps par tous les redevables, le terme de quatre années peut au contraire courir pour chacun d'eux à partir d'époques différentes.

Les nouveaux contribuables sont seuls assujettis à l'obligation de la déclaration ; les autres sont libres de se référer à leur déclaration de l'année précédente, en indiquant les rectifications à y apporter, et même de s'abstenir de toute démarche, ce qui est considéré comme une confirmation pure et simple du chiffre du revenu précédemment déclaré.

Les revenus qui n'ont pris naissance qu'après le

30 juin, doivent être déclarés dans le délai d'un mois, s'ils sont fixes, et de six mois, s'ils sont variables.

Les particuliers qui exploitent des établissements industriels ou commerciaux, de même que les sociétés, provinces et communes, doivent déclarer le montant des traitements, salaires et pensions qu'ils payent à leurs employés, ainsi que les intérêts de leurs créances résultant de contrats ou d'obligations. Ils acquittent l'impôt relatif à ces revenus, sauf leur recours contre leurs employés ou créanciers.

En vue d'assurer le recouvrement de l'impôt, la loi oblige encore les sociétés en nom collectif, dont les associés sont solidairement responsables du paiement de la taxe, à indiquer les nom et domicile de chacun d'eux ainsi que la cote pour laquelle il est personnellement imposé.

L'impôt est dû et les déclarations doivent être produites au lieu du domicile réel ou du siège du principal établissement pour les compagnies, sociétés et personnes morales.

Le contribuable qui a omis de faire la déclaration à laquelle il est astreint ou celui qui a produit une déclaration inexacte ou incomplète, dans l'intention de frauder, est passible d'une amende égale à la moitié de l'impôt afférent au revenu non déclaré ou dissimulé, amende qui est réduite de moitié si l'omission ou l'inexactitude a été réparée avant le 31 août.

La loi de 1877 édicte encore d'autres sanctions destinées à assurer l'exécution de ses prescriptions : « Les possesseurs de revenus fixes, dit l'article 68, ne pourront user des droits qui leur sont accordés à l'égard de leurs débiteurs, que s'ils font en même temps la preuve qu'ils ont déclaré les mêmes revenus. » Et l'article 69 : « Les autorités judiciaires devront suspendre toute procédure sur des titres de revenus passibles de l'impôt sur la fortune mobilière et qui n'auraient pas été déclarés ; elles devront mentionner toujours dans leurs sentences, décisions et propositions, le bureau des contributions qui en aura reçu la déclaration. Les greffiers ne pourront recevoir les documents et actes concernant des revenus soumis à la taxe sur la fortune mobilière qui ne porteraient pas la mention de la déclarations desdits revenus et de l'accomplissement des obligations établies en matière d'impôt mobilier, sous peine d'une amende de 50 à 500 lres. » En fait, ces dispositions ne sont pas appliquées et l'on se contente d'exiger des possesseurs des revenus en question la justification du payement de l'impôt dû à raison de ces revenus.

L'agent des contributions directes examine et, le cas échéant, rectifie les déclarations au fur et à mesure de leur réception ; puis il procède à la détermination des revenus imposables de chaque contribuable, en prévenant les intéressés des modifications qu'il a cru devoir

apporter à leur déclaration. Les personnes qui n'ont pas fourni de déclaration sont également avisées du chiffre de revenu d'après lequel elles sont imposées d'office. Pendant un délai de vingt jours à compter de cette notification, les redevables peuvent recourir contre ces rectifications ou taxations d'office devant la commission de première instance dont nous parlerons plus loin.

Les moyens mis par la loi à la disposition des agents du fisc pour leur permettre de contrôler les déclarations et de taxer d'office les non déclarants, sont nombreux et variés : ils ont, d'après l'article 37 de la loi de 1857, le droit de requérir des officiers publics les extraits de documents dont ils ont besoin, d'appeler les contribuables pour fournir telles explications ou telles preuves qu'il est nécessaire, de pénétrer dans les locaux affectés à l'exercice des commerces ou industries, de citer à comparaître toute personne pouvant fournir des renseignements utiles à l'assiette de l'impôt, de consulter les livres des sociétés anonymes et en commandite par actions, de se faire représenter les titres des revenus fixes déclarés et même de prendre en considération la valeur locative de l'habitation du contribuable. Les agents des contributions directes sont en outre informés par les notaires, les receveurs de l'enregistrement, les conservateurs des hypothèques et les Chambres de commerce, de tous les actes constitutifs de contrats productifs de revenus, des formations de sociétés et des

ouvertures d'établissements industriels ou commerciaux.

Une fois les revenus imposables déterminés, les redevables individuels des cédules B et C sont inscrits sur un tableau spécial indiquant pour chacun d'eux le revenu déclaré, inscrit d'office ou rectifié. Ce tableau est ensuite publié par voie de dépôt à la mairie durant vingt jours consécutifs.

Le contribuable qui n'accepte pas l'évaluation qui lui est proposée, peut, avant de recourir devant les commissions d'assiette, essayer de conclure avec le contrôleur un concordat, qui constitue le moyen le plus simple et le plus rapide de mettre fin aux contestations. Son objet peut s'étendre à n'importe quel point de fait ou de droit discuté entre le contribuable et l'agent du fisc. Il a en général le caractère d'une transaction, mais il peut aussi, après discussion, n'être qu'une ratification ou une renonciation. Le concordat, qui est destiné à mettre fin à tout litige, doit indiquer, non pas seulement le revenu brut, mais aussi le revenu net imposable. Enfin, il constitue un véritable contrat, soumis aux mêmes règles de validité que les conventions entre particuliers.

Si le contribuable ne parvient pas à se mettre d'accord avec le contrôleur, ou s'il ne veut pas essayer de s'entendre avec lui, il peut s'adresser aux commissions administratives auxquelles la loi a confié le règlement

des contestations entre les redevables et les agents de l'assiette.

Ces différends sont portés devant la commission de première instance qui fonctionne dans chaque arrondissement et se compose d'un président désigné par l'intendant des finances et de quatre membres élus pour deux ans par les délégués des Conseils municipaux.

Cette commission a toute latitude pour modifier les bases d'impôt arrêtées par l'administration. L'agent des contributions directes est admis à assister aux séances ; le réclamant est convoqué s'il a manifesté le désir de présenter des observations orales.

Les décisions de la commission sont communiquées au contrôleur et notifiées aux réclamants, dans les soixante jours de cette communication, par l'intermédiaire du maire. Dans les vingt jours de la notification, le contribuable et le contrôleur peuvent se pourvoir contre les arrêts de la commission de première instance devant la commission provinciale.

La commission provinciale, qui siège au chef-lieu de chaque province, est composée d'un président désigné par le préfet, et de quatre membres nommés pour deux ans, un par le Conseil provincial, un autre par la Chambre de commerce de la province et les deux autres par la Direction générale des contributions directes. Le Gouvernement peut, s'il le juge utile, augmenter de deux ou de quatre le nombre des membres ; les commissaires

supplémentaires sont alors nommés moitié par le Conseil provincial et moitié par l'administration. Les règles de la procédure sont les mêmes que pour les commissions de première instance. Les arrêts de la commission d'appel doivent être motivés et sont définitifs, sauf recours possible, en ce qui concerne les points de droit, devant la commission centrale, siégeant au Ministère des Finances, et dont tous les membres sont nommés par le ministre.

Les revenus, définitivement établis à la date du 15 novembre, sont inscrits sur la matrice par l'agent des contributions directes, qui procède ensuite à la confection des rôles. Ces rôles, vérifiés par l'intendant des finances et homologués par le préfet, sont renvoyés aux maires pour être publiés et enfin remis entre les mains des percepteurs.

Après avoir examiné les dispositions légales relatives à la déclaration, à son contrôle et aux recours ouverts aux contribuables contre les décisions de l'administration, il est intéressant de voir comment les choses se passent dans la pratique.

Les lois successives sur l'Impôt sur le revenu de la richesse mobilière ont adopté comme base principale d'évaluation la déclaration des redevables. Or, en fait, ces déclarations ne sont pas fournies : c'est ainsi que les sociétés commerciales se bornent, la plupart du temps, à envoyer leurs bilans au bureau des contri-

butions directes, et cet envoi est considéré comme tenant lieu de déclaration ; parfois, sans produire de bilan complètement faux, elles arrivent au moyen de divers stratagèmes, à éviter une partie de l'impôt ; cependant, grâce au droit qu'ont les agents de l'administration d'inspecter les registres des sociétés anonymes et en commandite par actions, cette fraude ne peut pas prendre une grande extension.

Quant aux particuliers, ce n'est que très exceptionnellement qu'ils font spontanément les déclarations exigées par la loi. Cela tient en grande partie à ce que les peines pécuniaires édictées pour le cas d'omission ne sont pas appliquées. « L'agent des contributions qui s'aviserait de mettre un contribuable à l'amende pour ce fait serait, à ce qu'il paraît, blâmé par l'administration. Le motif principal pour lequel ces amendes restent lettre morte, est que le taux de l'impôt, fixé à 20 0/0, constitue déjà une cote excessivement élevée. Dans ces conditions, une aggravation de 10 0/0 entraînerait une véritable confiscation des revenus du contribuable. L'administration n'applique pas les surtaxes pour cette autre raison qu'elle se rend compte que la déclaration crée une obligation dont les possesseurs de revenus s'acquitteraient de très mauvais gré. Et de fait, la rédaction de la feuille de contribution, avec la classification des revenus dans les diverses catégories, et l'observation des nombreuses dispositions embrouil-

lées de la loi sur la déduction des dépenses et des dettes, etc., est une opération compliquée pour la plupart des contribuables et vexatoire pour tous.

« Il va de soi que si les particuliers ne révèlent pas leurs revenus ou l'augmentation de ceux-ci, ils font une déclaration rectificative lorsqu'ils croient avoir droit à un dégrèvement.

« Non seulement le contribuable n'a aucun intérêt à dénoncer ses revenus, puisque cette obligation n'est pas sanctionnée, mais il y trouverait même un grand désavantage, parce que le revenu, tel qu'il l'aurait déclaré, constituerait un minimum au-dessous duquel les commissions d'assiette ne pourraient jamais descendre.

« Il est beaucoup plus adroit pour le possesseur de revenus mobiliers d'attendre la taxation d'office. Il court d'abord la chance de rester inconnu à l'administration et, si pareille aubaine ne lui arrive pas, il peut toujours réclamer contre l'évaluation faite par l'agent du fisc, même si le revenu proposé n'atteint pas celui qu'il aurait déclaré (1). »

Comme l'administration italienne évite le plus possible les procédés vexatoires de recherche, il lui est très difficile de déterminer exactement le montant des revenus mobiliers. On se rend compte de l'importance

1. Vicomte O. de Spoelberch. *L'impôt sur le revenu en Italie*, p. 134.

des revenus qui échappent à l'impôt par cette simple constatation que le montant de la taxe perçue sur les revenus commerciaux et industriels et les bénéfices tirés de l'exercice des autres professions, les intérêts des créances hypothécaires, et chirographaires, etc., est à peine supérieur au prélèvement qu'effectue l'Etat par voie de retenue, alors que le premier chiffre devrait être de beaucoup supérieur au second.

Quand les déclarations étaient faites, les fraudes étaient innombrables et maintes fois les hommes d'Etat et les économistes italiens les ont signalées. Aujourd'hui, elles se rencontrent très fréquemment dans les déclarations rectificatives produites par les redevables et dans les réclamations qu'ils élèvent contre les évaluations de l'administration.

Malgré toutes les dispositions légales destinées à faciliter la recherche par les agents du fisc des revenus imposables, beaucoup, surtout parmi les revenus professionnels, échappent complètement à l'impôt. C'est ainsi que, d'après le recensement de 1901, il y avait en Italie 24.196 avocats, procureurs ou avoués ; or, en 1903, 10.977 seulement avaient payé l'impôt (1), et le nombre des avocats inscrits et ne pratiquant pas est loin de suffire à expliquer cet écart.

Pour les créances chirographaires, une fraude assez

1. Vicomte O. de Spoelberch. *L'impôt sur le revenu en Italie*, p. 139.

répandue consiste à les mettre sous forme de lettres de change, afin de ne pas être obligé de recourir aux tribunaux pour en obtenir le paiement ; ou bien, on les déclarera dans l'acte d'obligation comme ne portant pas intérêt, ou on leur attribuera un intérêt inférieur à celui réellement stipulé. Il est vrai que cette fraude peut être déjouée grâce à la faculté que possède, d'après la loi, la commission de première instance d'attribuer un intérêt à un prêt stipulé improductif, ou un intérêt plus élevé que celui fixé dans l'acte, quand il n'y a pas de motif plausible pour expliquer soit la gratuité du prêt, soit l'excessive modération du taux de l'intérêt.

C'est surtout pour les revenus du commerce, de l'industrie et des professions diverses que l'évaluation fiscale est inférieure à la réalité, par suite des difficultés qu'éprouvent les agents des contributions directes à déterminer le montant des bénéfices imposables. Ils sont obligés d'utiliser des indices variables suivant les professions : matériel des usines, nombre d'employés, valeur locative de l'habitation ou train de vie du contribuable. L'impôt sur le revenu directement constaté devient alors un véritable impôt sur les signes extérieurs de la richesse, avec ceci de particulier que l'administration choisit librement les indices sur lesquels elle se base.

De l'inobservation des prescriptions légales, il résulte de grandes inégalités entre les contribuables : ceux sur

lesquels l'impôt est perçu par voie de retenue, supportent une charge beaucoup plus lourde que les commerçants, industriels, avocats, médecins, etc., toujours taxés pour une somme inférieure à leur revenu réel, de sorte que le taux excessif de l'impôt aboutit finalement à faire porter par les revenus constatés la taxe que devraient acquitter ceux qui réussissent à se cacher. On avait bien compté sur le contrôle mutuel des redevables, qui devait résulter de la publication des revenus déclarés ou évalués d'office, mais l'impôt étant de quotité et non de répartition, aucun résultat appréciable n'a été obtenu. Aux yeux de la plupart des contribuables italiens, la fraude n'est pas considérée comme blâmable et d'ailleurs la loi elle-même semble la regarder beaucoup plus comme un manquement à une obligation de nature civile que comme un délit, les surtaxes ayant le caractère d'une simple indemnité destinée à réparer le préjudice causé à l'Etat et non d'une amende pécuniaire en répression d'un délit (1).

Enfin, au point de vue moral, on comprend facilement les résultats désastreux d'un tel état de choses. Parmi les innombrables critiques formulées à ce sujet, on peut citer le passage suivant d'un article de *L'Italie financière*, paru en 1872 : « Or, si nous examinons cet impôt au point de vue moral, nous le trouvons

1. Giammarino. *Il diritto finanziario italiano*, 2^e partie, t. I, p. 187.

détestable, car il n'y a rien au monde de plus nuisible qu'un impôt qui habitue les citoyens à faire fi de la loi, à s'y soustraire et à s'applaudir de leur habileté dans ce genre de fraude. »

La raison principale de toutes les dissimulations, aussi bien que de l'inobservation des prescriptions légales et des tolérances de l'administration, se trouve dans l'élévation exagérée du taux de l'impôt. Comme le disait déjà, en 1872, alors que ce taux n'était encore que de 13, 20 0/0 le même article de *L'Italie financière* dont nous avons déjà cité un passage : « Tel citoyen qui payerait 3 à 4 0/0 sans trop de difficulté, se refuse énergiquement à payer 13, 20 0/0 et, ruine pour ruine, il aime mieux courir à la ruine incertaine que peuvent amener pour lui les amendes et pénalités dont il sera frappé, qu'à la ruine certaine qui s'offre à lui s'il paye l'impôt en totalité. »

Le seul remède serait donc de ramener ce taux à un chiffre raisonnable ; alors, les contribuables chercheraient moins à échapper à la taxation, les déclarations seraient sans doute faites plus régulièrement et les sanctions légales, qui n'auraient plus, comme actuellement, le caractère de véritables confiscations, pourraient être appliquées au cas d'omission ou d'inexactitude. Cette réforme sera-t-elle réalisée ? Il est difficile de le savoir et il serait en tout cas, téméraire de l'affirmer, puisque, jusqu'à présent, les lois qui ont modifié le taux de l'Impôt sur les revenus de

la richesse mobilière, n'ont fait qu'en accroître le chiffre, comme si le fisc, renonçant à empêcher les fraudes, cherchait dans cette augmentation une assurance contre les pertes que ces fraudes lui font subir.

CHAPITRE V

Les projets d'impôt sur le revenu en France

Les critiques soulevées par le système français d'impôts directs, et l'exemple des autres nations, qui presque toutes possèdent un impôt sur le revenu, suffisent à expliquer la multiplicité des projets de réforme élaborés dans la seconde moitié du xix^e siècle et le début du xx^e, projets qui d'ailleurs sont loin d'offrir tous le même intérêt : beaucoup parmi eux n'ont fait que reproduire, avec quelques légères modifications, soit des projets antérieurs, soit des types d'impôts étrangers ; d'autres n'ont été présentés que comme simples expédients fiscaux destinés à procurer, dans les moments de difficultés financières, des ressources qu'il semblait presque impossible de demander aux impôts en vigueur.

Après un examen rapide des principaux projets qui, dans le système adopté pour la répartition, réservent une place à la déclaration du contribuable, nous étudierons plus spécialement le dernier projet Caillaux voté en 1909 par la Chambre des députés.

SECTION I

Projets antérieurs à 1907

C'est seulement vers 1848 que la question de l'impôt sur le revenu commença à être sérieusement étudiée par les économistes et les politiciens, et c'est le Gouvernement provisoire qui, le premier depuis la Révolution, songea à demander à un impôt basé sur le revenu directement constaté, les moyens de combler le déficit causé par la crise économique et financière que traversait alors la France.

Dès le 8 mai, le ministre des Finances proposait à l'Assemblée nationale d'adopter le principe d'un impôt progressif sur le revenu et, à partir de ce moment, les propositions les plus variées furent présentées aux assemblées législatives.

C'est dans le projet déposé le 11 septembre 1848 par M. Lempereur que nous rencontrons pour la première fois la déclaration du contribuable utilisée pour l'évaluation des revenus imposables ; d'ailleurs les bénéfices commerciaux et industriels devaient seuls être déclarés ; pour les autres, on recourait à la taxation d'office ; ce projet ne fut pas discuté.

Le 9 août 1849, M. Hippolyte Passy, ministre des Finances, déposa un projet d'impôt prélevant le cen-

tième de tous les revenus, sans distinction d'origine ni de nature ; pour permettre d'établir les rôles, tous les contribuables devaient faire, à la mairie de leur domicile, la déclaration détaillée de leurs revenus, déclaration qui serait examinée et rectifiée, le cas échéant, par une commission communale composée du maire, du contrôleur des contributions directes et d'un habitant désigné par le préfet. Ce projet, dans lequel on pouvait surtout critiquer la composition de la commission chargée de contrôler les déclarations, fut retiré par le successeur de M. Passy, M. Fould, sans avoir été discuté.

Plusieurs propositions furent ensuite présentées en 1855, 1862, etc., et surtout à partir de 1871, parmi lesquelles beaucoup n'établissaient que des impositions temporaires destinées à procurer les ressources nécessaires au paiement des dépenses occasionnées par la guerre.

Un projet général de réforme du système français d'impôts directs fut déposé le 16 octobre 1876 par Gambetta, président de la commission du budget de 1877. Ce projet remplaçait nos quatre contributions directes par un impôt basé sur les revenus réels divisés en cinq cédules ; la déclaration du contribuable s'appliquait aux bénéfices du commerce, de l'industrie et des professions libérales, aux traitements, appointements, salaires, etc ; les déclarations devaient être soumises au contrôle d'une commission d'arrondissement com-

posée de fonctionnaires et d'habitants, et l'appel contre les décisions de cette commission serait porté devant les tribunaux de droit commun, qui seuls pourraient ordonner les expertises ou appliquer les pénalités. Ce projet fut très vivement attaqué par M. Léon Say et aucune suite ne lui fut donnée.

Le 9 décembre 1880, M. Marion présenta une proposition d'impôt sur le revenu où la déclaration tenait une grande place : elle devait porter sur les bénéfices du commerce et de l'industrie, les revenus des propriétés bâties, des rentes, actions ou obligations, les intérêts des créances, les honoraires, appointements ou émoluments, les profits des professions libérales, artistiques ou littéraires. Un contrôle sérieux des déclarations était organisé ; pour les bénéfices commerciaux et industriels, si la déclaration paraissait insuffisante, on recourait à la taxation d'office, et, si le redevable se prétendait trop imposé, c'était à lui de prouver que ses bénéfices réels étaient inférieurs à ceux que lui attribuait l'administration.

Les projets Silhol (1882), Leydet (1883) employaient aussi la déclaration comme mode d'évaluation des facultés imposables.

En 1886 et 1887, les commissions du budget é mirent à plusieurs reprises le vœu que l'impôt sur le revenu fut établi en France, et la Chambre vota, le 10 février 1887, un amendement ainsi conçu : « Le Gouvernement

est invité à présenter un projet de loi d'impôt sur le revenu. » M. Dauphin, ministre des Finances, déposa alors, le 26 février 1887, un projet qui, en modifiant la contribution personnelle mobilière, arrivait à une tentative d'impôt de superposition basé sur le revenu et calculé d'après les signes extérieurs. Ce projet fut retiré le 22 mars suivant.

Après une proposition de réforme générale de tous nos impôts directs faite par M. Planteau le 22 mars 1888, et qui ne fut pas prise en considération, M. Poincaré, ministre des Finances, déposa le 31 octobre de la même année, un projet très étudié d'impôt général sur le revenu. Les revenus inférieurs à 2 000 francs étaient totalement exemptés ; ceux variant entre 2.000 et 4.000 francs bénéficiaient de déductions proportionnelles à leur montant. Une déclaration détaillée par branches de revenus était exigée tous les cinq ans des contribuables possédant plus de 2.000 francs de revenu annuel ; la déclaration devait être renouvelée avant ce délai si des changements survenaient dans la situation du contribuable, devant entraîner une modification de sa cote. Les déclarations, contenant affirmation sur l'honneur de leur exactitude, devaient être examinées par deux commissions, la commission primaire et la commission supérieure, dans lesquelles l'élément administratif dominait. Enfin, des mesures étaient prises pour empêcher la divulgation

du chiffre de fortune des imposables : la déclaration pouvait être déposée sous enveloppe cachetée ; d'autre part, le secret des délibérations des commissions était garanti par la pénalité inscrite dans le Code contre les manquements au secret professionnel (art. 368 du C. pén.). Ce projet, qui avait d'incontestables qualités, fut renvoyé à une commission spéciale de 22 membres, et ne fut même pas rapporté.

Jusqu'en 1891, on ne rencontre aucune proposition vraiment intéressante. Le 13 mai de cette année, M. Maujan présenta un vaste plan d'impôt portant à la fois sur le capital et sur le revenu et basé sur la déclaration détaillée, par les contribuables, de tous leurs capitaux et revenus, faite sur des formules imprimées mises à leur disposition. Ces déclarations étaient valables pour cinq ans ; si des modifications se produisaient dans l'état de fortune du redevable, une nouvelle déclaration devenait nécessaire. En outre, toutes les personnes occupant des employés, commis ou auxiliaires, devaient en fournir la liste et indiquer le montant de leurs émoluments. Les déclarations étaient examinées par les agents des contributions directes qui les faisaient compléter au besoin, puis les soumettaient avec leurs observations à la commission municipale de vérification composée du maire, du percepteur et d'un contrôleur des contributions directes.

La proposition, renvoyée à la Commission d'études fiscales, fit l'objet d'un rapport favorable de M. Merlou mais elle ne vint pas en discussion.

Des propositions analogues furent présentées en 1894 par MM. Guillemet et Terrier, puis par MM. Merlou et Pelletan.

Le 28 avril 1894, M. Cavaignac, d'accord avec M. Doumer, ministre des Finances, déposa un projet assez curieux d'impôt progressif sur les revenus supérieurs à 4.000 francs. La déclaration n'était exigée que des contribuables qui possédaient plus de 10.000 francs de revenu net ; les commerçants et industriels pouvaient déclarer soit le revenu net de l'année précédente, soit la moyenne des cinq dernières années ; ils pouvaient même demander à être taxés d'après la valeur locative des locaux servant à leur habitation personnelle et à l'exercice de leur profession. M. Jaurès déposa alors un contre-projet instituant un impôt personnel et progressif sur les revenus de plus de 3.000 francs ; il demandait la déclaration obligatoire, qu'il considérait comme le seul moyen d'établir un impôt équitable et de soulager les petits contribuables, et contre laquelle il déclarait ne pas voir d'objection sérieuse, personne ne devant, selon lui, avoir honte de déclarer une petite fortune, ni hésiter à faire connaître à tous le chiffre d'un avoir honnêtement gagné.

La proposition Cavaignac fut encore combattue par MM. Ribot et Cochery, et par M. Poincaré, ministre des Finances. Les discussions qui eurent lieu aboutirent finalement à la nomination d'une commission extra-par-

lementaire ayant pour objet la réforme générale de l'impôt. Cette commission, dont l'œuvre a été résumée dans le rapport présenté par M. Coste, a fait une étude approfondie de toutes les difficultés que soulève l'application d'un impôt sur le revenu, et ses travaux furent souvent cités lors de la discussion du dernier projet Caillaux.

Le 25 juin 1895, M. Cavaignac déposa, au nom de la Commission de la réforme générale de l'impôt, un rapport tendant à l'établissement d'un impôt personnel et progressif sur le revenu, et, le 9 juillet, il développa son amendement à l'état de contre-projet. Mais M. Cochery, rapporteur général de la loi de budget et M. Ribot, ministre des Finances, s'y opposèrent et l'ajournement fut voté.

Sous le ministère Bourgeois, qui remplaça le ministère Ribot, M. Doumer présenta le 1^{er} février 1896 un projet d'impôt portant sur le revenu global de toutes les personnes résidant sur le territoire français. C'était un projet d'impôt progressif avec exemption à la base, déduction sur tous les revenus d'une somme fixe de 2.500 francs, et adoption d'un tarif gradué dont le taux maximum de 4 0/0 atteignait les revenus supérieurs à 10.000 francs. En ce qui concerne les contribuables possédant moins de 10.000 francs de revenu, la commission d'évaluation du premier degré, composée du maire, président, du percepteur, d'un agent des contributions directes et de deux membres choisis par le Conseil municipal dans son sein, déterminait les bases de l'imposition d'après

les renseignements qu'elle possédait et les indications qui pouvaient lui être fournies par le service des contributions directes. Elle pouvait faire comparaître devant elle les contribuables et les inviter à fournir les explications ou les justifications nécessaires. Le président de la commission d'évaluation avait en outre le droit de leur demander une déclaration analogue à celle que devaient obligatoirement produire tous les redevables dont le revenu net dépassait 10.000 francs. Ces derniers étaient tenus de faire, au mois de janvier de chaque année, une déclaration détaillée indiquant, pour chaque source de revenu, le produit brut ainsi que les frais et charges qu'il fallait en déduire d'après la loi pour obtenir le revenu net. Le signataire de la déclaration devait affirmer sur l'honneur qu'elle était faite conformément aux prescriptions de la loi et en toute sincérité. La commission communale était chargée de contrôler, par tous les moyens à sa disposition, les déclarations qui lui étaient soumises, d'y apporter les rectifications qu'elle jugeait nécessaires, et de taxer d'office les contribuables qui ne faisaient pas la déclaration à laquelle ils étaient tenus, sans que ceux-ci pussent réclamer contre les cotisations qui leur seraient assignées.

Une commission supérieure créée dans chaque arrondissement et composée de quatre fonctionnaires, de deux délégués du Conseil général et de deux délégués du Conseil d'arrondissement, examinait les déclarations

déjà soumises à la commission communale, et les rectifiait au besoin.

Les délibérations des commissions étaient tenues secrètes et leurs membres étaient astreints au secret professionnel. Enfin, la loi édictait des pénalités contre les contribuables qui ne fournissaient pas dans le délai légal la déclaration prescrite, ou qui cherchaient à dissimuler une portion de leurs revenus.

Ce projet fut renvoyé à la commission du budget et fit, le 9 mars 1896, l'objet d'un rapport défavorable de M. Delombre. La déclaration globale était surtout critiquée et, quelques jours plus tard, MM. Berteaux, Doumergue, Decker-David et Bourrat déposèrent un projet rejetant la déclaration globale et admettant des déclarations particulières et facultatives pour tous les revenus perçus en France, ceux perçus à l'étranger devant seuls faire l'objet d'une déclaration obligatoire. M. Jaurès prit alors, comme il l'avait fait déjà au mois d'avril 1894, la défense de la déclaration « qui n'est autre, disait-il, que la collaboration de chaque contribuable à la détermination de la part d'impôt lui incombant ». De plus, ajoutait-il, y aurait-il besoin, pour assurer le contrôle des déclarations, de recourir à d'autres moyens de recherche que ceux déjà employés par les administrations des contributions directes et de l'enregistrement ? Le projet fut également soutenu par M. Lhopiteau. Enfin, M. Doumer fit remarquer que le Gouvernement était loin d'être désarmé contre les

fraudes, puisque actuellement déjà il possédait de nombreux renseignements sur les fortunes privées, et, qu'en ce qui concernait l'arbitraire, les délégués des assemblées locales seraient les défenseurs des contribuables contre le fisc. A la suite de tous ces discours, la commission du budget déposa un amendement qui, tel que la Chambre l'adopta, après l'avoir modifié, admettait le principe d'un impôt sur le revenu, réservait l'examen de la déclaration globale et des bases de taxation et laissait à la commission du budget, d'accord avec le Gouvernement, le soin d'en chercher les moyens d'application.

M. Cochery présenta alors, le 4 juin 1896, un projet d'impôt sur les revenus divisés en cinq cédules et basé sur les signes extérieurs, notamment le chiffre du loyer. Ce projet échoua, ainsi qu'un autre présenté par le même ministre le 9 février 1897 et qui se bornait à remplacer la contribution personnelle-mobilière par une taxe d'habitation analogue à celle qu'il proposait dans son projet primitif comme impôt complémentaire.

Après un projet d'impôt sur le revenu basé sur les signes extérieurs présenté le 25 octobre 1898 par M. Peytral, M. Caillaux, ministre des Finances, déposa le 12 mai 1899 un projet d'impôt général sur le revenu adoptant encore comme mode d'évaluation des facultés imposables le système indiciaire, et comportant la déclaration obligatoire de l'existence de certains biens considérés comme des signes de revenu.

De nombreux projets ont été présentés à cette époque ; citons, parmi ceux qui utilisent la déclaration, le projet Magniaudé, déposé le 21 novembre 1899, admettant la déclaration obligatoire et sanctionnée, contrôlée par une commission communale et une commission départementale, et le nouveau projet Magniaudé du 15 janvier 1903, établissant la déclaration facultative.

Ces projets ne furent pas discutés et depuis, aucun autre projet comportant la déclaration du contribuable ne fut plus présenté aux Chambres jusqu'au dépôt, en 1907, du dernier projet Caillaux.

SECTION II

Le projet Caillaux de 1907

Le projet Caillaux, supprimant les quatre contributions directes et les remplaçant par un impôt sur le revenu réel, fut déposé par le Gouvernement sur le bureau de la Chambre des députés le 7 février 1907 et renvoyé à l'examen de la commission de législation fiscale. Le rapport a été présenté au nom de cette commission, le 13 juin 1907, par M. René Renoult, qui déposa le 17 janvier 1908, un rapport supplémentaire. Enfin, après de longues discussions, le projet fut voté par la Chambre le 9 mars 1909.

Tel qu'il fut présenté par le Gouvernement, le projet d'impôt sur le revenu s'inspirait à la fois de l'Income-tax et de l'Einkommensteuer : il établissait d'abord

un impôt général frappant les diverses branches de revenus et les atteignant à leur source, puis un impôt personnel global analogue dans son principe, sinon dans son application, à l'Einkommensteuer. Mais, à la suite des modifications importantes que firent subir au texte primitif la commission d'études fiscales et la Chambre des députés, l'impôt général sur les revenus ne présente plus avec l'Income-tax qu'une ressemblance assez lointaine ; pour l'impôt complémentaire sur l'ensemble des revenus, les principes adoptés sont assez analogues à ceux admis par la législation de l'Einkommensteuer.

Nous examinerons successivement l'impôt général sur les revenus et l'impôt complémentaire sur l'ensemble des revenus.

§ 1. — *L'Impôt général sur les revenus*

Les caractères principaux de cet impôt peuvent se résumer ainsi : division des revenus en sept cédules d'après leur origine, avec procédés de taxation variant suivant les cédules ; discrimination des revenus par l'application de taux différents aux revenus provenant : 1° du capital seul ; 2° du capital et du travail ; 3° du travail seul ; enfin, exemptions totales ou partielles accordées aux petits revenus, lorsque l'ensemble des ressources du contribuable ne dépasse pas un chiffre déterminé.

Les revenus imposables sont, comme nous l'avons dit, répartis en sept catégories, savoir :

- 1° Revenus des propriétés foncières bâties ;
- 2° Revenus des propriétés foncières non bâties ;
- 3° Revenus des capitaux mobiliers ;
- 4° Bénéfice du commerce, de l'industrie et des charges et offices ;
- 5° Bénéfices de l'exploitation agricole ;
- 6° Traitements publics et privés, salaires et pensions ;
- 7° Revenus des professions libérales et de toutes occupations lucratives non dénommées dans les précédentes catégories.

Le taux de l'impôt est fixé à 4 0/0 pour les trois premières catégories, à 3, 50 0/0 pour les bénéfices du commerce, de l'industrie et des charges et offices et à 3 0/0 pour les revenus compris dans les trois dernières catégories.

En ce qui concerne l'assiette et le recouvrement de l'impôt, le projet combine la retenue et la perception par voie de rôles nominatifs. Le système de la retenue directe ou indirecte s'applique aux revenus des capitaux mobiliers ; pour toutes les autres catégories, l'assiette et la perception sont faites annuellement par voies de rôles nominatifs établis, publiés et recouvrés, dit le projet, comme en matière de contributions directes.

Revenus des propriétés bâties et non bâties

Les revenus des propriétés bâties sont déterminés d'après des procédés très analogues à ceux employés aujourd'hui pour l'assiette de l'impôt foncier. c'est-à-dire que la déclaration du contribuable n'a pas à intervenir.

Elle n'apparaît pas non plus pour l'établissement des rôles de la propriété non bâtie, contrairement aux dispositions du projet primitif qui exigeait de tout propriétaire foncier une déclaration désignant par nature de culture et situation les immeubles non bâtis possédés par lui.

La commission supprima cette déclaration et confia directement l'évaluation, lors des revisions décennales prévues par le projet, au contrôleur des contributions directes, assisté du percepteur, du maire et de cinq propriétaires fonciers choisis par le préfet sur une liste de dix noms proposés par le Conseil municipal.

Outre les remises accordées par la loi dans quelques cas analogues à ceux prévus par la législation actuelle, mais moins nombreux (phylloxera notamment), les propriétaires fonciers qui exploitent pour leur compte ont droit, lorsque leur revenu total ne dépasse pas 5.000 francs, à des exemptions et modérations portant

sur les fractions de leurs revenus fonciers comprises entre 0 et 1.250 francs (art. 13).

Pour bénéficier de ces dégrèvements, les contribuables doivent faire annuellement, soit à la mairie, soit à la perception de leur domicile, une déclaration de toutes leurs propriétés non bâties, indiquant la situation de chacune d'elles et le revenu imposable y afférent.

Le délai fixé pour la réception de ces déclarations est d'un mois à compter de la publication du dernier des rôles où les redevables en question sont imposés pour des revenus de la deuxième catégorie. Ils doivent en outre affirmer dans cette déclaration que l'exploitation de leurs propriétés est effectuée par eux-mêmes ou pour leur compte et que le total de leurs revenus de toute nature n'excède pas les chiffres déterminés par la loi. La fausse déclaration est punie d'une amende de 50 à 100 francs, qui pourra être portée au double en cas de récidive et que prononce le Conseil de préfecture saisi par le contrôleur des contributions directes (art. 15).

Cette déclaration, dans laquelle le contribuable affirme que le montant total de ses ressources annuelles est inférieur à un chiffre donné, souleva de longues discussions à la Chambre. Le projet de la commission exigeait que toutes les déclarations fussent faites à la mairie. Plusieurs députés firent alors remarquer que ce serait presque rendre la déclaration publique ; aussi,

dans le texte définitivement adopté, le redevable peut-il, s'il le préfère, adresser sa déclaration au percepteur ce qui assurément, diminue les chances de divulgation. On avait manifesté des craintes au sujet des inquisitions auxquelles pourrait donner lieu le contrôle de ces déclarations, mais le ministre des Finances ayant affirmé que l'administration n'exercerait son droit de répétition qu'au cas où des actes passés, vus, connus par elle, lui fourniraient la preuve d'une fraude véritable et qu'aucune mesure inquisitoriale n'était à redouter, la disposition proposée fut finalement acceptée par la Chambre.

Revenus des capitaux mobiliers

L'impôt de 4 0/0 qui atteint les revenus des capitaux mobiliers, est perçu de façons différentes suivant la source de ces revenus : pour ceux qui proviennent des créances hypothécaires ou chirographaires, l'impôt est prélevé au moyen de l'apposition de timbres mobiles sur les quittances ou écrits constatant le paiement des intérêts.

Le mode de taxation des valeurs françaises est identique à celui employé aujourd'hui ; après de longs débats la rente sur l'Etat a été soumise au même régime que les autres valeurs françaises.

Pour les valeurs mobilières étrangères, quelle qu'en

soit la nature, la retenue de l'impôt est opérée par le banquier, changeur ou toute autre personne qui effectue en France les paiements des intérêts, arrérages ou tous autres produits. Les articles 23, 24, 25, 26 et 28 du projet organisent un système de contrôle très minutieux obligeant les banquiers, changeurs etc., à tenir des registres détaillés de toutes leurs opérations et à les présenter à toute réquisition des agents du fisc, ainsi que les bordereaux qui doivent leur être déposés par les personnes encaissant en France des coupons de valeurs étrangères. Des pénalités sévères sont édictées contre ceux qui ne se conforment pas à ces prescriptions.

L'article 27, relatif aux revenus perçus à l'étranger, oblige tout propriétaire ou usufruitier de titres ou valeurs mobilières étrangères, domicilié en France, qui, pour quelque cause que ce soit, aura reçu ou encaissé à l'étranger, soit directement, soit par un intermédiaire quelconque, les intérêts, dividendes ou autres produits de ces valeurs, à faire dans les trois premiers mois de l'année, au bureau de l'enregistrement, une déclaration du montant de ces produits encaissés au cours de l'année précédente et à acquitter la taxe sur ce total.

Lorsque l'administration aura eu connaissance d'une infraction aux prescriptions précédentes, le contrevenant sera puni d'une amende égale à la moitié des revenus encaissés à l'étranger et non déclarés, indé-

pendamment d'une cotisation égale au triple des sommes dont le Trésor aura été privé pour chacune des années antérieures, sans toutefois que le droit de répétition puisse s'étendre à plus de dix ans.

Le projet du Gouvernement portait : « Lorsque l'administration aura eu connaissance, par un moyen quelconque, d'une infraction aux prescriptions contenues dans l'alinéa précédent..... » Les mots « par un moyen quelconque » soulevèrent des protestations de la part de plusieurs députés qui crurent voir là le principe d'une inquisition sans limite permise aux agents de l'administration ; aussi furent-ils supprimés du texte définitif, sans que le ministre des Finances, qui avait d'ailleurs déclaré n'avoir voulu donner à ces mots aucun sens particulier, s'y opposât.

Le projet affranchit de l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers les contribuables dont le revenu en rentes ne dépasse pas 625 francs, ni le revenu total, 1.250 francs.

Ils doivent, pour obtenir cette exemption, adresser au contrôleur des contributions directes, dans les trois premiers mois de chaque année, une demande appuyée de pièces justificatives. La fausse déclaration donne lieu à l'application des pénalités portées par l'article 15 (amende de 50 à 100 francs pouvant être doublée au cas de récidive).

Les articles 78 à 81 remplacent le droit de timbre sur les valeurs mobilières françaises par un impôt de

2 0/0 sur le revenu de ces valeurs et le droit annuel de transmission sur les titres au porteur par un impôt de 6 0/0 sur leur revenu ; quant aux valeurs étrangères, le droit de timbre par abonnement et le droit annuel de transmission sont remplacés par un droit de timbre au comptant de 2 0/0 et par une taxe annuelle de 1 0/0 sur le revenu.

Pour assurer le recouvrement de ces impôts, le projet oblige toutes les banques, maisons de crédit, etc., possédant des établissements à l'étranger, à tenir des registres détaillés de toutes les opérations effectuées par leurs succursales étrangères et donne aux agents de l'administration des pouvoirs d'investigation très étendus. De nombreuses critiques ont été soulevées par l'organisation de cette « inquisition fiscale ». Comme la déclaration des contribuables n'intervient pas en cette matière, nous n'entrerons pas ici dans de plus longs détails (1) ; remarquons seulement que les dispositions du projet aboutissent presque au même résultat que si des déclarations étaient demandées aux porteurs de valeurs mobilières, car le contrôle exercé sur les banques se retourne contre les particuliers ; d'où un danger pour les établissements de crédit français, par suite de la multiplication possible des dépôts de fonds à l'étranger, provoqués par l'espoir d'échapper à un

1. V. les articles 83 à 90 du projet et la discussion à la Chambre (séance du 9 février 1909).

impôt pouvant s'élever jusqu'à 12 0/0 du revenu taxé.

*Bénéfices du commerce, de l'industrie,
et des charges et offices.*

La taxation des bénéfices commerciaux et industriels, auxquels le projet assimile les revenus des charges et offices, est une de celles qui ont donné lieu aux plus vives controverses. Le projet primitif rejetait la déclaration comme mode d'évaluation des facultés imposables : l'impôt devait être assis sur le revenu de l'année précédente évalué par une commission composée du contrôleur des contributions directes, du maire, du percepteur et de quatre anciens assujettis ou personnes compétentes n'exerçant pas une profession imposable dans cette catégorie et nommés par le préfet sur une liste de huit noms désignés par le Conseil municipal. Le contrôleur avait la faculté de demander aux imposables tous les renseignements utiles et de visiter, pendant les heures de travail, les locaux et emplacements servant à l'exercice de la profession.

La commission de législation fiscale modifia complètement ce système : dans son projet, la taxation devait avoir pour base le chiffre de la productivité normale, déterminé par le contrôleur d'après les renseignements qu'il pourrait recueillir soit auprès des administrations publiques, soit auprès des imposables eux-mêmes qui, toutefois, n'auraient à fournir que des indications portant sur les éléments de productivité : nombre des ouvriers, importance des locaux, etc.

Le redevable avait d'ailleurs la faculté de déclarer au contrôleur le revenu moyen des trois dernières années ; cette déclaration devait être obligatoire au cas de réclamation contentieuse, et des pièces justificatives pourraient être exigées. Lorsque le projet ainsi modifié fut présenté à la Chambre, une longue discussion s'éleva sur le sens du mot « productivité » qui ne paraissait pas suffisamment précis ; ce que la commission entendait par là, c'était le chiffre qui, dans des conditions normales et sous déduction des frais généraux, peut être pris comme revenu annuel moyen de l'établissement. On fit alors remarquer que la détermination de ce chiffre serait très difficile et nécessiterait chez le contrôleur des connaissances spéciales sur toutes les industries. Finalement, la taxation d'après la productivité normale fut écartée et remplacée par un système mixte combinant la déclaration et la taxation d'office : le chiffre des bénéfices des professions industrielles et commerciales ainsi que des charges et offices, est établi annuellement à raison du revenu net moyen des trois années précédentes, ou, si l'établissement a moins de trois ans de date, en tenant compte des résultats obtenus depuis son ouverture.

La déclaration est obligatoire pour les contribuables dont le revenu total est supérieur à 5.000 francs ; pour les autres, elle est facultative.

Les intéressés sont invités par voie d'affiches à

déclarer, dans un délai déterminé, le revenu moyen pendant les trois dernières années, de leur établissement ou de leur charge ; ceux pour qui la déclaration est obligatoire, reçoivent un avis spécial adressé à chacun d'eux sous pli recommandé. Le défaut de déclaration dans le délai prescrit et sans excuse valable admise par le Conseil de préfecture, entraîne une amende égale au quart de l'impôt.

Le projet a pris soin d'écarter, dans la mesure du possible, le danger d'inquisition : si le contrôleur juge inexacte la déclaration fournie, il ne peut qu'inviter le contribuable à la modifier dans un délai de vingt jours à dater de son avis. Si, passé ce délai, l'accord n'a pu s'établir, le contrôleur procède à une évaluation d'office et ce sera à lui, au cas de recours contentieux devant les tribunaux administratifs, de justifier son évaluation à l'aide des éléments d'information dont il dispose, spécialement, dit le texte, ceux résultant des actes, jugements, déclarations, bordereaux, documents administratifs, pièces ou titres, parvenus à la connaissance de l'un quelconque des services publics, conformément aux lois existantes. Quant au contribuable, il peut contredire à cette évaluation par tous moyens et documents qu'il juge probants ; en aucun cas, même si une expertise est ordonnée, la production des livres de commerce ne peut être exigée.

Si la déclaration est reconnue fausse, la taxe est doublée sur la portion du revenu dissimulée et seulement

si l'insuffisance est reconnue supérieure au cinquième du revenu réel ou si elle dépasse 10.000 francs, le projet considérant qu'une dissimulation moins importante peut être le résultat d'une simple erreur qu'il serait injuste de punir comme une tentative de fraude.

A défaut de déclaration, le contrôleur procède à une évaluation d'office : il la communique à l'intéressé qui a vingt jours pour présenter ses observations et qui, après ce délai, ne peut plus employer que le recours contentieux où tout se passe comme dans le cas précédent.

Si l'administration s'aperçoit, dans les dix ans de la publication d'un rôle, que, dans une déclaration produite lors de l'établissement de ce rôle, le contribuable a frauduleusement dissimulé une partie de ses revenus, elle peut demander au Conseil de préfecture d'appliquer, soit au contrevenant, soit à ses héritiers, une amende égale au cinquième du revenu dissimulé.

Pour éviter que la recherche de ces fraudes ne donne lieu à des investigations vexatoires de la part des agents du fisc, l'article 31 a soin de préciser les moyens dont l'administration peut se servir pour établir la dissimulation : il faut qu'il s'agisse d'un jugement, d'une vente, d'une cession de fonds de commerce, d'une déclaration de succession, ou de tout acte susceptible de faire foi en justice.

Indépendamment de l'impôt dont il vient d'être parlé, l'article 91 du projet établit, à la charge des

grands magasins occupant plus de dix personnes, une taxe spéciale calculée sur le chiffre d'affaires, d'après un tarif progressif variant de 1 à 3 0/00.

Les contribuables assujettis à cet impôt doivent faire annuellement une déclaration du chiffre total de leurs affaires pendant l'année précédente et produire à l'appui de cette déclaration toutes les justifications nécessaires pour en établir l'exactitude.

Il faut reconnaître que le projet, tout en adoptant la déclaration comme mode principal d'évaluation des bénéfices commerciaux et industriels, a pris des mesures sérieuses pour protéger les contribuables contre les inquisitions du fisc et pour assurer le secret des affaires.

On ne peut qu'approuver la défense faite aux agents de l'administration de recourir, soit pour le contrôle des déclarations, soit pour la taxation d'office, soit pour la recherche ultérieure des fraudes, à d'autres moyens d'investigation que ceux mis à leur disposition par les lois existantes. Mais, dans l'application, les résultats seraient-ils ceux qu'on attend ? La question peut paraître douteuse ; et notamment, malgré les efforts du législateur pour que la production des livres de commerce ne fût jamais nécessaire, il semble bien que, plus d'une fois, ce sera la seule preuve à laquelle pourra recourir le contribuable pour combattre une évaluation exagérée de ses bénéfices ; si, par exemple, le contrôleur s'appuie, pour justifier son évaluation,

sur des titres établissant des recettes faites par le commerçant, celui-ci n'aura guère qu'un moyen de se défendre ; ce sera d'établir que certains frais, certains déboursés doivent venir en diminution de ces recettes, et comment prouver ces dépenses, si ce n'est en produisant ses livres ou registres ? D'où deux inconvénients : d'abord, pour ceux qui tiennent des livres réguliers, obligation de les produire devant le Conseil de préfecture, puis, ce qui est peut-être encore plus grave, difficulté, sinon impossibilité, pour les petits commerçants ou industriels, qui n'ont pas de comptabilité en règle, de se défendre efficacement contre une évaluation trop forte de l'administration. Ce sont d'ailleurs les objections que soulève toujours l'application aux bénéfices commerciaux et industriels du système de la constatation directe, qu'il s'agisse de la taxation d'office ou de la déclaration.

Le projet accorde à toute personne dont le revenu total ne dépasse pas 1.250 francs, l'exemption complète d'impôt sur son revenu de la quatrième catégorie. Pour en obtenir le bénéfice, les contribuables doivent faire annuellement, à la mairie de leur domicile réel, dans le délai d'un mois à partir de la publication du dernier des rôles où ils sont imposés pour des revenus provenant du commerce ou de l'industrie, une déclaration de tous leurs établissements professionnels avec l'indication des localités où ils sont situés et des revenus

pour lesquels ils sont taxés. Ils doivent affirmer en outre, dans cette déclaration, que le montant total de leurs revenus n'est pas supérieur à 1.250 francs. Sont applicables, en cas de fausse déclaration, les sanctions prévues par l'article 15.

Revenus de l'exploitation agricole

Pour l'assiette de l'impôt, les revenus de l'exploitation agricole sont considérés, dans le projet, comme égaux à une fraction de la valeur locative réelle de la propriété mise en culture (deuxième catégorie), fraction égale à la moitié ou aux deux tiers de cette valeur, suivant son chiffre.

Les bénéfices agricoles ne sont taxés d'après la déclaration des assujettis que lorsque ceux-ci en font la demande. Dans ce cas, l'impôt se calcule d'après le revenu moyen des trois dernières années, comme pour les revenus de la précédente catégorie.

Traitements publics et privés, salaires, pensions

Le revenu imposable comprend leur montant réel, qu'ils soient payés en argent ou en nature.

Des exemptions et déductions sont accordées par l'article 39 aux salaires inférieurs à 5.000 francs.

Pour permettre l'établissement des rôles, tout individu et toute société ou association occupant des employés, commis, ouvriers, etc., sont tenus de remettre au contrôleur des contributions directes, dans le courant du mois de janvier de chaque année, un état indiquant : 1° les noms et adresses des individus qui ont été occupés dans leur établissement au cours de l'année précédente ; 2° le montant des traitements, salaires ou rétributions payés à chacun d'eux pendant ladite année, et 3° la période à laquelle s'appliquent ces paiements lorsque cette période est inférieure à l'année. Toutefois, cet état ne doit être fourni qu'en ce qui concerne les employés ou ouvriers dont les émoluments dépassent le minimum exempté calculé d'après l'article 39.

La même obligation incombe aux individus, sociétés ou associations payant des pensions lorsque ces pensions sont supérieures à 1.250 francs par an.

A l'aide des renseignements ainsi fournis et de ceux qu'il peut recueillir lui-même, le contrôleur fixe les revenus imposables ; en cas de contestation, la charge de la preuve incombe à l'administration.

Toute infraction aux prescriptions précédentes est punie d'une amende de 5 francs, répétée autant de fois qu'il est relevé d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements qui doivent être donnés au contrôleur.

On a beaucoup critiqué, lors de la discussion à la Chambre, cette obligation imposée aux patrons d'indiquer à l'administration les bases sur lesquelles doit reposer la taxation de leurs employés ; plusieurs fois, le mot de délation a été prononcé. Il faut cependant reconnaître que c'est là un moyen très simple pour mettre les agents du fisc à même de connaître les revenus imposables ; d'autre part, il ne paraît pas offrir grand danger, car la divulgation du montant d'un traitement ou d'un salaire est loin d'avoir les mêmes inconvénients que celle du chiffre des bénéfices réalisés par un commerçant ou un industriel ; enfin, on évite par ce moyen à l'administration des recherches qui pourraient être difficiles et devenir facilement vexatoires aussi bien pour les employeurs que pour les employés.

Revenus des professions libérales

La question de l'évaluation des revenus des professions libérales a été tranchée de la même façon dans le projet primitif du Gouvernement et dans celui voté par la Chambre : le système des signes extérieurs rejeté comme insuffisant pour permettre de proportionner l'impôt aux revenus réels, c'est la déclaration du contribuable qui a été adoptée : l'article 49 du projet oblige toute personne jouissant d'un revenu imposable (c'est-à-dire après déduction de certaines sommes indiquées

par l'article 47) de la septième catégorie, à remettre au contrôleur des contributions directes une déclaration indiquant le revenu net réalisé pendant l'année précédente, qui est celui à raison duquel l'impôt doit être perçu. La question délicate du contenu de cette déclaration n'a pas été tranchée ; le paragraphe 2 de l'article 49 dit en effet : « Un règlement d'administration publique, prévu à l'article 100, énumérera limitativement, en tenant compte des conditions d'exercice spéciales à chaque profession et notamment de l'obligation du secret professionnel, les indications que devra contenir la déclaration précitée. »

Les dispositions édictées en ce qui concerne le contrôle des déclarations relatives aux revenus commerciaux et industriels, la taxation d'office, et les modes de preuve à employer au cas de recours contentieux, s'appliquent ici. Ce sont aussi les mêmes pénalités que fait encourir la fausse déclaration. En outre, tout contribuable omis au rôle ou insuffisamment imposé, est redevable d'une cotisation égale au montant des sommes dont le Trésor a été privé pour chacune des années antérieures à celle de la découverte de l'omission ou de l'insuffisance, sans toutefois que le droit de répétition puisse s'étendre à plus de cinq années.

La question qui s'est naturellement posée lors de la discussion des articles relatifs à la taxation des revenus des professions libérales, a été celle-ci : comment un

contribuable tenu au secret professionnel pourra-t-il, s'il se prétend surtaxé, combattre les arguments de l'administration sans être obligé de présenter ses livres, mémoires, etc., c'est-à-dire, en définitive, sans violer le secret professionnel ? Le rapport présenté le 13 juin 1907 par M. René Renoult, au nom de la commission de législation fiscale, cherchait bien à rassurer la Chambre à ce sujet en disant que le redevable n'aurait à subir aucune investigation de la part des agents des contributions directes : « Du fait que l'impôt est assis sur la déclaration, était-il dit dans ce rapport, il s'ensuit que cette déclaration profite d'une présomption d'exactitude jusqu'à ce que cette présomption soit détruite. C'est donc au contrôleur qu'il appartiendra, s'il croit que le contribuable a inexactement déclaré son revenu, d'apporter au moins un commencement de preuve de l'inexactitude de la déclaration. Le contribuable apportera de son côté les justifications et explications qu'il croira devoir opposer aux arguments du contrôleur et le juge appréciera. En un mot, le contribuable ne sera soumis à aucune investigation ; il sera cru dans sa déclaration jusqu'à ce que le contrôleur ait réussi à faire pénétrer dans l'esprit du juge la conviction que la déclaration est inexacte. »

Mais si, précisément, le contrôleur arrive à faire pénétrer cette conviction dans l'esprit du juge, comment le contribuable fera-t-il la preuve de son droit ? La

question est la même que pour les commerçants : le redevable n'est obligé de présenter aucune pièce, aucun livre, aucun mémoire dont la production puisse lui être nuisible, seulement il n'aura, la plupart du temps, aucun autre moyen de prouver l'exactitude de ses assertions.

Somme toute, aucune réponse satisfaisante n'a été fournie à cette grave objection, et si la déclaration a été adoptée comme mode d'évaluation des revenus imposables, c'est qu'aucun autre procédé n'a semblé à la Chambre pouvoir donner un résultat plus satisfaisant.

Dispositions communes à plusieurs catégories

Après avoir indiqué le mode d'assiette spécial à chaque branche de revenu, le projet édicte quelques dispositions s'appliquant à plusieurs catégories, et relatives à la déduction des dettes hypothécaires et chirographaires.

Pour obtenir les déductions ou remboursements prévus par l'article 52, le débiteur doit, dans les trois mois à dater de la délivrance des quittances constatant le paiement des intérêts par lui effectué, adresser au contrôleur des contributions directes une demande appuyée de pièces justificatives et donnant le détail par commune de ses revenus taxés. La fausse déclaration est punie d'une amende égale au quintuple des droits que le contrevenant aura éludés ou tenté d'éluder.

D'après l'article 55, ont droit à une remise totale d'impôt sur la fraction de leur revenu ne dépassant pas 625 francs, à condition que leur revenu total n'excede pas 1250 francs : les personnes qui, par suite de leur âge ou de leur état de santé se trouvent dans l'impossibilité d'exercer une profession ou de se livrer à un travail d'une façon continue, les veuves qui ont à leur charge un ou plusieurs enfants de moins de seize ans et les orphelins mineurs.

Pour obtenir le bénéfice de ce dégrèvement, les contribuables doivent fournir annuellement à la mairie de leur domicile une déclaration détaillée de leurs divers revenus et affirmer dans cette déclaration, sous les sanctions prévues à l'article 15, que l'ensemble de leurs revenus ne dépasse pas 1250 francs.

§ 2. — *L'impôt complémentaire sur l'ensemble
du revenu*

Cet impôt est destiné à renforcer le caractère progressif que possède déjà l'impôt général sur les revenus et à atteindre les revenus qui, possédés par des personnes domiciliées ou résidant en France, proviennent de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées à l'étranger, et ne sont par conséquent compris dans aucune des catégories de l'impôt général.

En ce qui concerne ces derniers revenus, et malgré

les difficultés que présente pour eux le contrôle des déclarations, le projet leur applique les mêmes règles d'évaluation qu'aux revenus de même nature acquis en France. Toutefois, cette solution a paru inacceptable quand il s'agit de personnes non domiciliées en France et l'article 65 § 4 adopte dans ce cas le système de la taxation d'après les signes extérieurs : « En ce qui touche les personnes non domiciliés en France, mais y possédant une résidence, le revenu imposable est considéré comme égal à sept fois la valeur locative réelle de cette résidence. »

Mais si le contribuable, bien que domicilié à l'étranger, possède en France des propriétés ou exploitations ou y exerce une profession, et si, en totalisant les revenus qu'il en tire, on obtient un chiffre supérieur à sept fois la valeur locative de sa résidence, c'est ce chiffre qui doit servir de base à l'impôt.

Sont seuls assujettis à l'impôt complémentaire proprement dit, les redevables dont le revenu total excède 5.000 francs. Le taux est uniformément fixé à 5 0/0, mais les fractions comprises entre 5.001 et 25.000 francs, ne sont taxées que pour une partie de leur montant variant, par tranches de 5.000 francs, de un à quatre cinquièmes de ce montant.

Les contribuables susceptibles d'être assujettis à l'impôt complémentaire, et dont la liste est dressée par le contrôleur, doivent, après y avoir été invités par un

avis spécial, certifier que leur revenu total n'est pas supérieur à 5.000 francs, ou souscrire une déclaration indiquant, pour les revenus des capitaux mobiliers, leur montant et leur nature, et, pour les revenus des six autres catégories, les noms des communes où les impositions sont établies. La déduction des dettes est autorisée moyennant justifications.

Les déclarations, contenant l'affirmation qu'elles sont faites conformément aux prescriptions de la loi et en toute sincérité, sont adressées au contrôleur des contributions directes dans un délai de deux mois à partir de la réception par les intéressés de l'avis qui a dû leur être adressé, puis soumises à l'examen d'une commission cantonale composée d'un contrôleur des contributions directes, d'un receveur de l'enregistrement et d'un percepteur, désignés par le préfet, d'accord avec les chefs de service intéressés. Cette commission complète, s'il y a lieu, d'après les indications et renseignements parvenus à sa connaissance, la liste des assujettis ; elle contrôle les déclarations et peut inviter les contribuables à fournir des éclaircissements ; elle possède aussi le droit de rectifier les déclarations.

Au cas de réclamation devant la juridiction contentieuse, c'est à l'administration à prouver l'inexactitude des déclarations à l'aide des moyens dont elle dispose en vertu des lois existantes. Mais si le contribuable n'a

pas fourni de déclaration, ou s'il s'est abstenu de répondre à la demande d'éclaircissements de la commission cantonale, il ne pourra obtenir par la voie contentieuse, à moins d'excuse valable admise par le Conseil de préfecture, la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été assignée, qu'en apportant la preuve du chiffre exact de son revenu.

En cas de déclaration reconnue inexacte, le contrevenant ou ses héritiers sont frappés d'une amende égale à la moitié du revenu dissimulé. En outre, tout contribuable qui a été omis au rôle, faute d'avoir souscrit la déclaration prescrite, ou qui a été insuffisamment imposé, est redevable d'une cotisation égale au triple des sommes dont le Trésor a été privé, sans que le droit de répétition puisse s'étendre à plus de dix ans en ce qui concerne les valeurs mobilières et à plus de trois ans en ce qui concerne tous les autres revenus.

Des dégrèvements sont accordés aux contribuables dont l'ensemble du revenu ne dépasse pas 12.000 francs, en considération des charges de famille et sous la condition d'une déclaration indiquant le nombre et l'âge des personnes à leur charge au 1^{er} janvier de l'année pour laquelle le dégrèvement est demandé et, s'il y a lieu, les impositions auxquelles ils sont assujettis en dehors de la commune de leur domicile. En cas de fausse déclaration, les pénalités de l'article 15 sont applicables.

Le projet édicte enfin des mesures destinées à empêcher la divulgation du chiffre des fortunes (art. 95) : « La transmission des formules de déclaration, des avertissements, et, d'une manière générale, de tous avis ou communications concernant l'impôt sur les revenus des quatrième, sixième et septième catégories, ainsi que l'impôt complémentaire sur le revenu, est effectuée en franchise par la voie de la poste et sous enveloppe fermée.

« Est tenue en outre au secret professionnel, dans les termes de l'article 378 du Code pénal, et passible des peines prévues audit article, toute personne appelée à raison de ses fonctions ou attributions, à concourir à l'établissement, à la perception ou au contentieux de l'impôt.

« Sont abrogées toutes les dispositions législatives ou réglementaires autorisant les contribuables à se faire délivrer des extraits de rôles autres que ceux concernant leurs propres cotisations. »

Il est assez difficile de savoir comment fonctionnerait en pratique le système d'impôt sur le revenu tel que l'établit le projet voté par la Chambre. En ce qui concerne l'assiette de l'impôt, on est frappé par la multiplicité des déclarations exigées des contribuables. Comment ces déclarations seront-elles faites ? Comment leur contrôle sera-t-il effectué ? Quel usage l'administration fera-t-elle des pouvoirs à elle conférés par la loi, soit pour la vérification des déclarations, soit pour la

taxation d'office ? Quel sera l'esprit des commissions chargées dans certains cas de déterminer les bases de l'impôt ? Quelles seront les tendances des tribunaux administratifs qui auront à se prononcer sur le recours des particuliers ? Enfin, le secret des fortunes privées sera-t-il toujours scrupuleusement gardé ? Autant de questions auxquelles il est impossible de répondre dès à présent et dont la solution doit avoir une influence considérable sur la réussite ou l'échec du système projeté.

D'autre part, le projet n'a pas encore été discuté au Sénat, et il est probable que celui-ci, s'il l'adopte, y apportera des modifications importantes qui pourront fort bien en changer complètement la physionomie.

CHAPITRE VI

La valeur de la déclaration comme mode d'assiette d'un impôt sur le revenu

Si l'on suppose admis le principe d'un impôt portant soit sur le revenu global, soit sur les différents revenus classés d'après leur origine, une question capitale se pose immédiatement : comment évaluer le chiffre total des revenus imposables dans le premier cas, et le montant de chacun d'eux dans le second ? Trois procédés peuvent être employés pour arriver à cette détermination : la déclaration, la taxation d'office et les signes extérieurs. Lequel de ces modes d'évaluation convient-il d'appliquer soit au revenu global, soit à chacune des catégories particulières qui le composent ? C'est la question qu'il a fallu résoudre toutes les fois qu'un impôt sur le revenu a fait son apparition dans un système fiscal ; les solutions qui y ont été données ont varié d'un pays à l'autre et cela n'a rien de surprenant, car le problème est des plus délicats : si l'on s'en tient aux signes extérieurs, l'impôt aura de grandes chances de n'être pas proportionnel aux revenus visés ; si au contraire c'est la taxation d'office qui

est adoptée, les redevables pourront être exposés à des investigations exagérées de la part des agents du fisc et éprouver, lorsqu'ils s'estimeront surtaxés, certaines difficultés à faire valoir leurs droits. Quant à la déclaration par le contribuable du chiffre de ses revenus, elle constitue une formalité ennuyeuse, parfois difficile et toujours vexatoire ; de plus, si le contrôle n'en est pas suffisamment organisé, il y aura un grave danger de fraude, mais, d'un autre côté, une vérification minutieuse des affirmations du déclarant nécessiterait l'emploi de mesures inquisitoriales et risquerait d'aboutir finalement à une véritable taxation d'office. Voilà, très brièvement résumés, les principaux inconvénients de chacun des procédés de taxation. Comment les atténuer dans la mesure du possible ? Comment combiner l'emploi de ces différents modes d'évaluation pour arriver, tout en profitant des avantages que chacun d'eux peut présenter, à éviter dans la mesure du possible les dangers de son emploi ? Telle est la question dont nous allons nous occuper, en recherchant particulièrement pour quels revenus la déclaration du contribuable pourrait être utilisée et comment il conviendrait d'en organiser le fonctionnement et d'en régler le contrôle.

Nous nous placerons d'abord dans l'hypothèse d'un impôt atteignant le revenu global, puis nous examinerons le cas d'un impôt assis sur les revenus divisés en cédules.

SECTION I

**La déclaration comme mode d'évaluation
du revenu global**

Les raisons pour lesquelles il peut être nécessaire de connaître le revenu global de tout ou partie des particuliers, sont multiples : il peut s'agir d'abord de déterminer l'assiette d'un impôt unique basé, comme l'Einkommens-teuer par exemple, sur le chiffre de ce revenu global ; souvent aussi il existe, à côté d'un impôt général sur les revenus classifiés, un impôt complémentaire destiné à atteindre, au-dessus d'un certain chiffre, l'ensemble de ces revenus, ensemble dont il est alors indispensable de déterminer le montant, tout au moins en ce qui concerne les redevables susceptibles d'être assujettis à cet impôt complémentaire. Enfin, lorsque le législateur, appliquant la théorie du minimum d'existence, accorde certaines exemptions ou déductions aux contribuables dont le revenu total est inférieur à une somme déterminée, il faut bien que ceux-ci fassent connaître leur état de fortune afin d'établir qu'ils sont dans les conditions exigées par la loi pour bénéficier des avantages qu'elle accorde.

Dans tous ces cas, le procédé auquel on recourt le plus généralement est la déclaration par le contribuable de son revenu global. Son emploi se comprend très bien

lorsqu'il s'agit d'établir un impôt unique sur le chiffre total du revenu : la méthode des signes extérieurs doit en effet être écartée comme absolument insuffisante pour arriver à la détermination du montant réel de l'ensemble des ressources ; elle ne peut fournir que de simples présomptions et si l'on se basait sur celles-ci pour calculer une imposition unique et dont le montant serait par conséquent assez élevé, on s'exposerait à commettre les plus graves injustices que ne pourraient pas corriger des inégalités en sens contraire existant dans d'autres impôts directs. Quant à la taxation d'office, dont l'application à certaines catégories particulières de revenus soulève déjà tant de critiques, son emploi présenterait ici les plus graves inconvénients : à quelles inquisitions ne seraient pas obligés de recourir les agents du fisc chargés de rechercher, sans aucune indication de la part des contribuables, tous les revenus que ceux-ci possèdent ? Il serait fort à craindre que, soupçonnant l'existence de ressources dont ils n'arriveraient pas à déterminer exactement le montant, ils n'eussent tendance à exagérer le chiffre de la cotisation, laissant au redevable qui se plaindrait d'être surtaxé, la charge de prouver l'exagération de sa cote, en établissant, quand il le pourrait, le chiffre exact de ses revenus.

Reste donc la déclaration. Bien que seule utilisable en l'espèce, elle est loin de n'offrir que des avantages. Au contraire, toutes les critiques que soulèvent les

déclarations particulières peuvent lui être adressées et, en outre, elle présente certains dangers, et non des moindres, résultant spécialement de son application au revenu global.

Il est d'abord un point qui nous semble certain : c'est que les contribuables n'aiment pas à faire connaître le chiffre de leur fortune. « Je crois, écrivait en 1889, M. Gide, que, dans une société démocratique, personne ne se soucie qu'on connaisse au juste le chiffre de ses revenus, même abstraction faite de toute question d'impôts : on ne veut pas les avouer s'ils sont gros, de peur d'être jaloué ou exploité ; on veut encore moins les avouer s'ils sont petits, de peur d'être méprisé. Aussi est-ce une règle de civilité élémentaire que de ne jamais demander à quelqu'un le chiffre de sa fortune, ou de paraître même s'en enquérir, quoique ce ne soit pas assurément la curiosité qui fasse défaut.

« Tout petits, on apprend aux enfants à ne pas poser des questions aussi incongrues. Il n'y a qu'un confesseur pour ces secrets intimes, qui est le notaire. On arracherait plutôt à une honnête femme des aveux compromettants qu'à un Français bien élevé l'aveu du chiffre de ses revenus... Je ne sais si le degré de vexation du contribuable, au lieu d'être, comme on le pense, en raison directe du degré plus ou moins élevé qu'il occupera sur cette échelle des revenus, ne sera pas au contraire en raison inverse, ceux qui paient le moins

étant les plus froissés, non pas de payer moins, mais d'être en telle situation qu'on leur demande moins (1). »

Certes, lorsque, dans un système fiscal, fonctionne la déclaration du chiffre global des revenus, des mesures sont toujours prises pour éviter la divulgation du chiffre des fortunes ; mais il est bien difficile d'empêcher absolument les indiscretions et dans presque tous les pays où ce procédé est en usage, on peut signaler des plaintes à ce sujet, comme nous l'avons vu en étudiant les législations étrangères.

A côté de l'inconvénient que nous venons de signaler, la déclaration du revenu global présente, plus que toute autre, un danger qui ne se rencontrait ni dans le système de la taxation d'office, ni dans celui des signes extérieurs, sauf au cas de réclamation : nous voulons parler des fraudes. Il est bien tentant, en effet, pour le contribuable à qui l'on demande d'indiquer lui-même les bases sur lesquelles devra se calculer sa cotisation, de chercher à la diminuer plus ou moins en déclarant un chiffre un peu au-dessous de la vérité. Il serait naïf de compter en cette matière sur la bonne foi absolue du redevable, comme l'ont largement prouvé tous les essais qui ont été faits d'impôts basés sur la déclaration non contrôlée : en France, nous avons vu que la tentative de contribution patriotique faite en 1789 par l'Assemblée constituante a abouti à un échec complet.

1. *Revue d'économie politique*, 1889, p. 62 et suiv.

Des impôts analogues institués en Suisse dans la première moitié du XIX^e siècle n'eurent pas plus de succès et durent être rapidement abandonnés : à Zug, où une imposition de ce genre avait été établie en 1851, lorsque l'année suivante, le contrôle des déclarations fut ordonné, le rendement de l'impôt s'accrut immédiatement de 35 0/0. Aujourd'hui d'ailleurs, on ne rencontre nulle part d'impôt basé sur la déclaration du contribuable sans qu'un contrôle sérieux soit organisé.

La réglementation de ce contrôle constitue une question extrêmement délicate. Si les affirmations des contribuables ne sont pas suffisamment vérifiées, les fraudes se multiplieront et, au point de vue moral, l'impôt sera défectueux, puisqu'une sorte de prime sera accordée à la dissimulation ! Mais si d'autre part on veut soumettre la déclaration à un examen rigoureux, on tombe dans le danger d'inquisition que nous avons précédemment signalé. En pareille matière, le mieux, semble-t-il, est de recourir à un contrôle modéré, mais de frapper de peines sévères la tentative de fraude. De cette façon, les contribuables seront retenus par la crainte des sanctions que la mauvaise foi leur ferait encourir, et ils n'auront pas à souffrir des investigations exagérées des agents du fisc.

D'autres moyens ont été proposés pour éviter les fraudes ou pour en rendre la découverte plus facile. On a proposé notamment la formation, pour chaque contribuable, d'une sorte de casier fiscal où l'on classerait

toutes les pièces officielles ou documents relatifs à la situation pécuniaire du redevable. Puis, dans chaque commune, existerait un répertoire mobile où figureraient tous les habitants de cette commune jouissant d'un revenu personnel ; en face de chaque nom se trouverait un numéro permettant de se reporter au casier fiscal de la personne inscrite. Les documents permettant à l'administration de se tenir au courant de la situation de fortune des imposables, sauf toutefois en ce qui concerne les bénéfices commerciaux et industriels, très difficiles à déterminer, seraient assez nombreux : pour les revenus immobiliers, elle utiliserait les baux, les déclarations de locations verbales, pour les revenus mobiliers, elle aurait les titres de créances hypothécaires ou de créances chirographaires enregistrées, les titres de pensions, de rentes, les états de traitements ; l'institution du visa fiscal préalable au payement en France de coupons de valeurs mobilières, avec indication obligatoire du véritable bénéficiaire, permettrait de connaître le montant de ces coupons encaissés ; les déclarations de succession fourniraient aussi des renseignements précieux, etc.

Evidemment, ce casier fiscal pourrait avoir, au point de vue de la répression des fraudes, une certaine utilité ; une organisation de ce genre fonctionne d'ailleurs officieusement en Allemagne, mais il semble fort douteux qu'un semblable système soit accueilli bien favorablement dans notre pays.

Nous avons vu, au début de cette section, que la déclaration globale pouvait être nécessaire dans d'autres cas que celui d'un impôt unique basé sur l'ensemble du revenu : il peut se faire que le contribuable, après avoir fourni une déclaration distincte pour chacun de ses revenus particuliers soumis à ce mode d'évaluation, ait à indiquer le chiffre total de sa fortune, soit parce qu'il est susceptible d'être soumis à un impôt complémentaire sur le revenu global, soit parce qu'il se trouve dans les conditions prescrites par la loi pour bénéficier de certains dégrèvements ou exemptions. Dans ces deux derniers cas, la déclaration globale ne constitue en somme qu'une simple totalisation, que l'administration pourrait la plupart du temps faire elle-même, des évaluations données aux différentes sources de revenus. Si, au point de vue des fraudes, elle ne présente guère d'autres dangers que ceux que nous signalerons pour les déclarations particulières, la dissimulation d'une branche de revenu paraissant peu probable par suite des grandes chances qu'elle aurait d'être découverte, elle offre par contre les mêmes inconvénients que la déclaration unique en ce qui concerne la divulgation du chiffre des fortunes : que cette déclaration complémentaire indique le montant total des ressources ou qu'elle se borne à renvoyer aux déclarations particulières, elle a toujours pour résultat de faire connaître aux agents chargés d'asseoir l'impôt ou d'accorder les exemptions, le chiffre total de la fortune

du déclarant qui cesse par là même de profiter des avantages qu'offre le système de la taxation des différentes branches de revenus par des autorités spéciales.

Vaut-il mieux alors, adoptant un taux modéré pour l'impôt général sur les revenus, soumettre à un impôt complémentaire les redevables dont l'ensemble des ressources dépasse une certaine somme, ou, au contraire, procéder par voie de dégrèvements accordés aux petits contribuables ? Les deux systèmes peuvent se soutenir : on peut dire, en faveur du premier, que ceux qui ont l'avantage de posséder une grande fortune peuvent bien supporter l'ennui d'en faire la déclaration et qu'en outre les fraudes seront probablement moins nombreuses et en tout cas moins excusables que lorsque la déclaration doit avoir pour résultat de faire échapper un petit contribuable à un impôt qui constitue toujours pour lui une lourde charge. Mais on peut répondre que, quand la loi accorde aux possesseurs de faibles revenus la faveur d'exemptions ou de modérations, elle ne commet aucune injustice en en soumettant l'octroi à la condition d'une déclaration faite par celui qui veut en profiter. En pratique d'ailleurs, les deux systèmes sont souvent employés simultanément : c'est ainsi que dans le projet voté en 1909 par la Chambre des députés, les dégrèvements à la base ne sont accordés qu'après déclaration par le contribuable de l'ensemble de ses res-

sources et que les revenus supérieurs à 5.000 francs sont frappés d'un impôt complémentaire basé sur la déclaration du revenu global.

Il nous reste à dire quelques mots des pénalités à édicter pour le cas de fausse déclaration. La plus communément appliquée est l'amende : il convient alors d'en déterminer le taux de façon à ce que le contribuable n'ait pas, une fois l'amende payée, réalisé un bénéfice à avoir fait une déclaration frauduleuse.

Si la dissimulation n'est découverte qu'au bout d'un temps très long, il ne faut cependant pas augmenter outre mesure le chiffre de la peine, qui prendrait alors le caractère d'une véritable confiscation. Enfin, lorsque le fisc ne s'aperçoit de la fraude qu'après la mort du contrevenant, il serait injuste de réclamer à ses héritiers autre chose que le remboursement des sommes dont l'Etat a été frustré, à moins que ceux-ci n'aient eu connaissance de la fraude et ne l'aient continuée.

Une autre sanction, assez efficace, mais peut-être un peu excessive, à laquelle on peut recourir en ce qui concerne certaines catégories de revenus, consiste dans l'impossibilité de se servir en justice d'un titre constitutif de revenu quand ce titre n'a pas été déclaré ou de l'invoquer pour obtenir le paiement de sommes supérieures à celles indiquées par la déclaration dont il a fait l'objet.

Enfin, un procédé autrefois fort employé pour assurer

la sincérité des déclarations, était de faire affirmer sous la foi du serment l'exactitude de leur contenu ; mais ce moyen, d'ailleurs condamnable, n'est presque plus utilisé aujourd'hui.

SECTION II

La déclaration comme mode d'évaluation des revenus classifiés

La déclaration du contribuable peut, lorsqu'il s'agit de déterminer le montant de certaines catégories particulières de revenus, rendre d'appréciables services, sans présenter autant d'inconvénients que lorsqu'elle s'applique à l'ensemble de ces revenus. En effet, d'une façon générale, la divulgation du chiffre de fortune n'est plus ici à redouter, tout au moins quand les procédés de taxations varient suivant la nature des revenus et que toutes les déclarations ne sont pas faites à la même autorité.

D'autre part, le contrôle d'une déclaration s'appliquant à certaines sources de revenus présente moins de difficultés et nécessite moins de recherches de la part des agents du fisc, que l'application aux mêmes ressources de la taxation d'office, puisque, dans ce dernier cas, l'administration ne possède aucun autre élément pour fixer le montant de l'impôt que ceux qu'elle se procure elle-même au moyen de ses investigations.

Nous adopterons comme classification des différents revenus celle du dernier projet Caillaux, et nous examinerons successivement l'emploi de la déclaration pour les cinq catégories établies par ce projet.

§ I. — *Revenus des propriétés bâties*

La déclaration par le propriétaire du revenu de ses immeubles, est une de celles qui présentent le moins d'inconvénients, car le contrôle en est en général très simple : les baux, les déclarations de locations verbales permettent, en ce qui concerne les bâtiments loués, une vérification suffisante des affirmations du déclarant.

Quand le propriétaire occupe lui-même sa maison, la déclaration de la valeur locative de son habitation peut présenter pour lui plus de difficultés, quoiqu'il soit assez facile d'estimer, sans grande chance d'erreur, cette valeur locative.

Maintenant, la déclaration du contribuable s'appliquant au revenu des propriétés bâties est-elle bien utile ? Il semble difficile de répondre par l'affirmative : l'évaluation directe par l'administration peut être faite assez facilement et sans investigations gênantes pour les particuliers : il est alors préférable d'y recourir plutôt que d'obliger le propriétaire à faire une déclaration qui risquera souvent, même sans intention de fraude de sa part, de donner des résultats moins exacts que la taxation administrative.

§ 2. — *Revenus des propriétés non bâties*

Pas plus que pour la détermination du revenu des propriétés bâties, la déclaration du contribuable n'aurait ici d'utilité, mais par contre, elle soulèverait de nombreuses difficultés. Lorsqu'il s'agirait de terres données à bail, la déclaration du propriétaire ne pourrait évidemment indiquer que le prix de ce bail, qui constituerait pour ce propriétaire le revenu de son bien-fonds, et son intérêt ne serait par conséquent pas bien grand. Mais c'est lorsque les terrains seraient exploités par les propriétaires eux-mêmes que les déclarations auraient de grandes chances d'être inexactes : le revenu net d'une parcelle est assez difficile à déterminer et, le plus souvent, les petits propriétaires qui cultivent eux-mêmes leur champ seraient incapables de faire cette évaluation.

Une commission composée d'agents des contributions directes et de classificateurs connaissant bien le pays dans lequel ils opèrent, serait, dans la plupart des cas, beaucoup mieux à même de déterminer à peu près exactement la valeur locative des terrains cultivés que ne le serait le propriétaire lui-même. Demander à celui-ci une déclaration, ce serait l'obliger à accomplir une formalité ennuyeuse et difficile, qui ferait double emploi avec l'évaluation administrative que nécessiterait un contrôle sérieux de cette déclara-

tion, et qui pourrait l'exposer à des pénalités au cas d'erreur de sa part, qu'il ne serait pas toujours facile de distinguer de la tentative de fraude.

Le principe de l'évaluation par l'administration du revenu des propriétés bâties et non bâties, a d'ailleurs été admis presque sans discussion, en 1894, par la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus, ainsi que par le projet voté en 1909 par la Chambre.

§ 3. — *Revenus des capitaux mobiliers*

Il faut ici distinguer plusieurs catégories : les revenus des créances hypothécaires et chirographaires, les revenus des valeurs mobilières françaises et ceux des valeurs mobilières étrangères.

Pour les premiers, la déclaration pourrait être demandée soit au créancier, soit au débiteur ; mais, pour éviter toute entente frauduleuse entre eux pour déclarer un capital ou un taux d'intérêt inférieur à la réalité, il faudrait, en plus des amendes, édicter l'impossibilité de se servir en justice du titre non déclaré, ou de réclamer des sommes supérieures à celles indiquées par la déclaration. Malgré ces dispositions, il est probable que beaucoup de créances chirographaires échapperaient à l'impôt, car le recours aux tribunaux pour en obtenir le paiement n'est en

somme qu'une exception. Quant aux créances hypothécaires, le contrôle serait beaucoup plus facile, par suite de la nécessité de l'enregistrement ; le procédé le plus simple serait la déclaration par le débiteur, à qui l'on accorderait la déduction des intérêts par lui payés, sur les revenus de l'immeuble grevé. C'est à ce système que s'est arrêtée la Commission de l'impôt sur le revenu, qui a rejeté la taxation des créances chirographaires, estimant que la déclaration aurait pour elles trop d'inconvénients, car elle aurait pour résultat d'obliger les particuliers à des révélations souvent très pénibles pour eux, et que son contrôle offrirait trop de difficultés.

En ce qui concerne les valeurs mobilières françaises, il existe un procédé bien plus simple et plus efficace que la déclaration : c'est la retenue opérée par les établissements publics ou privés chargés du paiement des coupons. Le système actuellement en vigueur, qui a été conservé, tout au moins dans ses principes, par le projet Caillaux, assure une rentrée exacte de l'impôt sans imposer aux particuliers l'obligation très désagréable d'avoir à étaler aux yeux des agents de l'administration le contenu de leur portefeuille.

La surveillance qui doit être exercée sur les banques, les établissements financiers et les grandes sociétés, soulève bien des objections, mais il faut reconnaître qu'en cette matière, un contrôle très sérieux est néces-

saire pour éviter les dissimulations d'éléments impossibles et le contrôle des déclarations des particuliers présenterait les mêmes inconvénients et, en plus, celui d'être ressenti beaucoup plus directement par les porteurs de valeurs mobilières.

Le procédé de la retenue peut également s'appliquer avec succès aux revenus des valeurs étrangères perçus en France ; mais, lorsqu'il s'agit de revenus perçus à l'étranger, la question est toute différente et la déclaration du contribuable est alors le seul moyen auquel il soit possible de recourir. C'est ici surtout que les fraudes sont à craindre, d'autant plus qu'elles risqueraient de se multiplier si le taux de l'impôt perçu en France sur ces revenus était supérieur à celui qu'ils supportent dans les autres pays. La seule ressource est ici d'édicter des pénalités très sévères afin que la chance d'échapper à la taxation, assez grande, il faut l'avouer, par suite des difficultés de contrôle, soit compensée par le risque d'une lourde amende au cas où la fraude viendrait à être découverte.

Maintenant, les dangers d'évasion de la matière imposable ne sont peut-être pas aussi considérables qu'on est tenté de le croire : le contribuable aurait-il vraiment intérêt à toucher ses revenus à l'étranger pour éviter l'impôt français ? Il devrait d'abord rémunérer les intermédiaires auxquels il serait obligé de recourir, et qui demanderaient souvent une rétribution assez

élevée, surtout s'ils possédaient en France des établissements, sur lesquels une condamnation pour complicité de fraude fiscale serait exécutoire ; il lui faudrait aussi payer les impôts étrangers ; sa sécurité serait moins grande que si ses fonds restaient en France et la surveillance de son portefeuille lui serait plus difficile. Toutes ces considérations, ajoutées au risque d'une pénalité sévère s'il venait à être découvert, pourraient fort bien être de nature à le décider à payer les impôts exigés par la loi française, pourvu toutefois que le taux n'en soit pas exagéré.

§ 4. — *Bénéfices du commerce de l'industrie
et des charges et offices*

Laissons de côté pour l'instant les bénéfices des charges et offices, sur lesquels nous reviendrons ensuite et occupons-nous d'abord des profits tirés de l'exercice d'un commerce ou de l'industrie.

La taxation de cette catégorie de revenus est une de celles qui présentent le plus de difficultés : si l'on veut s'en tenir au système des signes extérieurs, on aboutit à des évaluations souvent très éloignées de la réalité.

Certes, la valeur locative des locaux servant à l'exercice de la profession, les éléments de productivité, etc., peuvent bien fournir des renseignements sur l'importance de l'établissement et permettre de présumer

les bénéfices qu'il peut produire annuellement, mais on est très loin d'arriver ainsi à une certitude et, fort souvent, le revenu véritable ne correspond pas du tout à celui que semblent indiquer les signes extérieurs pris en considération.

Si l'on veut alors recourir à la constatation directe, quel procédé emploiera-t-on pour parvenir à une connaissance à peu près exacte des revenus imposables ? La taxation d'office ne peut guère être utilisée, car il faudrait, si l'on voulait arriver à un résultat, donner à l'administration les pouvoirs les plus étendus pour la recherche des éléments d'imposition ; il faudrait en somme établir l'exercice chez tous les commerçants et industriels. Un pareil régime serait absolument intolérable et ne pourrait subsister, en France tout au moins. Si, dans le but de restreindre l'inquisition, la loi énumère limitativement les modes d'information dont l'administration pourra se servir, les agents de l'assiette, à qui, la plupart du temps, les renseignements ainsi obtenus ne pourront suffire, seront réduits à faire des suppositions plus ou moins éloignées de la vérité, et l'on rencontre alors le danger d'arbitraire.

Le système employé par presque tous les impôts sur le revenu en vigueur dans les pays étrangers et qui a été adopté aussi par le projet Caillaux, est la taxation d'après la déclaration du contribuable. Bien qu'il soit le seul utilisable pour la constatation directe des revenus de cette catégorie, les objections qu'il soulève sont

nombreuses : difficulté pour le commerçant de faire une déclaration exacte, facilité des fraudes, inquisitions que nécessite un contrôle sérieux des déclarations, conséquences très graves que peut avoir pour le négociant ou l'industriel la divulgation du contenu de sa déclaration.

Il est certain tout d'abord que, même avec le désir d'être sincère, le commerçant peut être incapable d'indiquer le revenu exact qu'il tire de son établissement, pour la bonne raison qu'il ne le connaît pas toujours lui-même : « A mon avis, disait en 1894 M. Neymarck à la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus, il n'y a pas de revenus commerciaux et industriels : il n'y a que des bénéfices ou des pertes. Quand, en fin d'année, un commerçant, un industriel établit son bilan, il ne peut dire : « j'ai gagné tant », que lorsque toutes ses créances sont rentrées, lorsque sa situation est entièrement liquidée. En réalité, les bénéfices d'un commerçant n'existent que lorsque ce commerçant ne s'occupe plus d'affaires. Il peut avoir gagné de l'argent pendant dix, quinze, vingt ans, et, à la fin de sa carrière, se trouver un beau jour ruiné... »

En effet, même dans les maisons où la comptabilité est parfaite, il est impossible de connaître les bénéfices réellement obtenus pendant une année déterminée : la balance de l'actif et du passif qui, seule, peut renseigner sur ce point, n'est pas toujours significative. Lorsque l'industriel ou le commerçant dresse son inven-

taire, il comprend dans l'actif les marchandises qu'il a en magasin, en leur donnant leur valeur au jour de l'inventaire. Mais, en opérant ainsi, c'est l'avenir qu'il escompte : si le cours vient à baisser, le chiffre des bénéfices qui semblait ressortir du bilan se trouve amoindri. De même, les créances qu'il comprend pour leur montant peuvent ne pas rentrer intégralement, d'où de nouvelles pertes. En somme, ce n'est qu'au bout d'un temps très long, lorsque toutes les marchandises qui se trouvaient en magasin lors de la confection d'un inventaire déterminé, sont écoulées, lorsque toutes les créances figurant dans cet inventaire sont définitivement éteintes, que le commerçant peut établir à peu près exactement ce qu'il a gagné pendant l'année correspondante. Et quel intérêt aurait alors ce chiffre ? Pourrait-on raisonnablement le prendre comme base de l'imposition pour l'année qui suit celle où il est connu et dont les résultats pourront être fort différents ?

Et jusqu'ici, nous avons supposé une maison importante, possédant une comptabilité complète et régulièrement tenue. Mais comment feront les petits commerçants qui, la plupart du temps, ne tiennent pas de livres de commerce, ou du moins n'ont pas une comptabilité faisant ressortir le total des profits et des pertes ? Que pourront-ils déclarer, si ce n'est le revenu moyen que leur rapporte bon an mal an leur petit négoce ? Et si alors l'administration, jugeant insuffisant le chiffre ainsi déclaré leur attribue un bénéfice

supérieur, comment feront-ils la preuve de leur droit, s'ils sont dans l'impossibilité d'établir le montant de leurs revenus réels ?

Etant données les difficultés que peut éprouver un industriel ou un commerçant consciencieux à établir le chiffre exact des profits qu'il tire de son établissement, on comprend avec quelle facilité un contribuable moins scrupuleux peut, même sans fournir d'indications absolument fausses, dissimuler une partie de ses revenus dans le but de diminuer le chiffre de son imposition : le bénéfice annuel, c'est le solde créditeur du bilan, solde qui résulte de la balance de l'actif et du passif, « or, comme l'expliquait à la Commission de 1894 M. Delaunay-Belleville, président de la Chambre de commerce de Paris, l'actif et le passif sont composés eux-mêmes d'éléments qui ne sont pas des chiffres précis, concrets, définitifs, qui sont, au contraire, des chiffres qu'on fixe à titre d'appréciation, de convention; qui, si le négociant est seul, sont le résultat de réflexions plus ou moins intéressées et, s'il est associé avec d'autres personnes, résultent de conversations, de discussions parfois : ce qui fait que ces éléments n'ont qu'une valeur absolument conventionnelle. A l'actif du bilan, par exemple, vous avez les terrains, les bâtiments et l'outillage. Faut-il chiffrer ces valeurs immobilières pour ce qu'elles ont coûté, ou faut-il en déduire un amortissement ?

Et dans ce cas, quel sera cet amortissement ? Faudra-t-il tenir compte des travaux destinés à donner une valeur plus grande à ces immeubles et chercher à les distinguer de ceux qui auront eu pour but de les tenir en bon état de réparation ?

« Et si nous allons plus loin, nous trouvons, dans cette même colonne de l'actif du bilan annuel d'un commerçant, la valeur des marchandises. Il y a, ici encore, des aléas qu'on ne peut fixer d'une manière absolue, et que déterminera dans sa sagesse le négociant... s'il est sage... »

« En résumé, ajoutait-il, l'impôt sur le revenu basé sur la déclaration, en tant qu'elle s'applique à un revenu industriel et commercial, aura une assiette essentiellement arbitraire. Et cette assiette arbitraire a cette particularité très grave et qui me semble inacceptable en matière d'impôt, c'est que la volonté et, par conséquent, l'intérêt du contribuable, intervient dans la détermination de l'élément principal de l'impôt, c'est-à-dire que le solde créditeur du bilan, qu'on peut établir comme on l'entend, prêterait dans une large mesure à la dissimulation et à la fraude. »

La fraude sera encore plus facile pour les maisons qui possèdent des succursales à l'étranger : qui les empêchera de tenir, pour chacun de leurs établissements, une comptabilité distincte et parfaitement régulière, et d'attribuer aux succursales étrangères la plus grande partie des bénéfices, en ne faisant figurer dans

la comptabilité de la maison française que la part de bénéfices qu'il leur plaira de déclarer ? Il faut cependant remarquer que cette objection ne serait valable que si le taux de l'impôt appliqué en France aux bénéfices commerciaux et industriels était supérieur à celui édicté par la loi du pays où se trouvent les autres établissements, car, en cas contraire, le négociant n'aurait aucun avantage à modifier ainsi sa comptabilité, puisque le seul résultat qu'il obtiendrait serait de payer à l'étranger l'impôt auquel il échapperait en France.

La facilité des fraudes dans la déclaration relative aux bénéfices tirés du commerce et de l'industrie rendrait nécessaire en cette matière un contrôle très sérieux des déclarations et ici réside un des plus graves défauts du système de la constatation directe appliquée à cette catégorie de revenus.

Le seul moyen vraiment efficace de s'assurer de l'exactitude des déclarations fournies, ou de constater les revenus imposables si l'on recourt à la taxation d'office, serait la mise à la disposition des agents du fisc des livres et de toute la comptabilité du commerçant ou de l'industriel, et l'on comprend que l'on hésite à recourir à de tels procédés, quand on pense au préjudice que pourrait causer au contribuable la divulgation, même d'une petite partie des secrets qui parviendraient ainsi à la connaissance de l'administration. Si, par suite d'une indiscretion, on arrive à savoir que M. X... réalise

dans telle ou telle branche d'industrie des bénéfices considérables, immédiatement la concurrence surgira. Que l'on connaisse, au contraire, que tel commerçant est momentanément gêné dans ses affaires, le crédit se fermera devant lui, et la conséquence de la révélation d'un état de choses qui aurait pu n'être que passager, sera peut-être pour lui la faillite.

La crainte d'indiscrétions relatives au contenu de leur déclaration aura souvent pour conséquence, dans les périodes de crise, de pousser l'industriel ou le commerçant peu fortunés, le débutant, qui ont, dans ces moments surtout, besoin de crédit, à déclarer, dans la crainte de compromettre ce crédit, des bénéfices qu'ils ne font pas, alors qu'une maison riche et puissante n'hésitera pas à déclarer un revenu nul ; de sorte qu'une charge nouvelle, que n'aura pas à supporter son concurrent plus fortuné, viendra peser sur le petit industriel et rendre encore sa situation plus difficile.

Dans la catégorie que nous étudions actuellement, figurent encore les bénéfices des offices ministériels, soumis aujourd'hui à la patente. La déclaration ne donnerait-elle pas ici de meilleurs résultats que la taxation d'après le chiffre du loyer, laquelle aboutit parfois à des inégalités choquantes ?

Les notaires, avoués et huissiers sont, actuellement déjà, obligés de tenir une comptabilité régulière, comportant toutes leurs opérations, et qu'ils doivent sou-

mettre à leur Chambre, au moins lors de la cession de leur charge. Ces registres leur permettraient de faire des déclarations exactes de leurs revenus annuels, et leur contrôle par l'administration n'aurait pas, par suite du monopole, les mêmes inconvénients que celui des livres des commerçants ou industriels. Mais certains officiers ministériels, les notaires notamment, détiennent des papiers de famille, et la vérification de leurs écritures pourrait amener les agents du fisc à pénétrer certains secrets et leur responsabilité professionnelle se trouverait alors en jeu.

Quant aux agents de change, ils n'ont à aucun moment l'obligation de produire leur comptabilité ou de faire connaître à qui que ce soit le bénéfice de leur charge ; leurs écritures, fort analogues à celles des maisons de banque, restent secrètes et l'obligation de les présenter aux employés de l'Etat soulèverait certainement de nombreuses réclamations.

D'ailleurs, un procédé qui, pour toutes les charges ou offices, donnerait des résultats très satisfaisants au point de vue de la proportionnalité entre l'impôt et les revenus visés, serait la taxation fixée d'après le prix de cession de la charge, avec revision tous les cinq ou dix ans, par exemple, des calculs qui ont servi à l'établir, afin de tenir compte des modifications qui peuvent survenir dans la valeur de l'office pendant l'exercice d'un même titulaire. On arriverait, grâce à

ce système, à éviter les inégalités qu'entraîne la taxation d'après le chiffre du loyer, sans rencontrer aucune des objections que soulève la déclaration.

§ 5. — *Bénéfices de l'exploitation agricole*

Dans l'ensemble des profits que rapporte une terre cultivée, qu'elle soit mise en valeur par le propriétaire lui-même, ou qu'elle soit affermée, on peut faire deux parts : l'une représente le revenu de la terre considérée comme un capital, et l'autre le produit du travail appliqué à ce capital. La distinction est très facile à faire quand l'exploitation de la terre est confiée à un fermier : celui-ci paye au propriétaire, sous forme de fermage, le loyer du capital qui lui est confié, et conserve pour lui ce qui reste des produits du fonds et qui représente le fruit de son travail.

Le propriétaire paye l'impôt sur le revenu foncier, c'est-à-dire sur l'équivalent du prix du fermage si la propriété était louée ; il reste alors à taxer les bénéfices de l'exploitation agricole recueillis soit par le propriétaire s'il cultive lui-même, soit par le fermier.

Pour déterminer le montant des revenus ainsi soumis à l'impôt, on peut hésiter entre deux procédés : ou bien on demandera au cultivateur de déclarer lui-même le chiffre des bénéfices qu'il tire annuellement de son exploitation, ou bien on considérera ce chiffre comme

étant toujours, avec celui de la valeur locative du sol, dans une proportion dont on fixera les termes. La déclaration aurait l'avantage de permettre l'établissement d'un impôt proportionnel au revenu visé, mais il est bien difficile de l'adopter ici comme mode général de taxation ; des difficultés fort analogues à celles rencontrées en matière commerciale et industrielle se présenteraient pour déterminer le revenu annuel d'une exploitation : quelle valeur donner, si l'on voulait établir une sorte de bilan, aux bestiaux, au matériel agricole ? comment tenir compte exactement des avances faites par le cultivateur pour l'amélioration du sol et dont il ne tirera peut-être profit qu'au bout de plusieurs années ?

Et puis, il est très rare que les fermiers ou les petits propriétaires exploitants tiennent une comptabilité régulière leur permettant d'établir une balance entre leurs dépenses et leurs recettes. On ne la rencontrerait guère que dans les grandes sociétés de culture, qui constituent en France une exception.

Il vaut donc mieux recourir à une présomption, et la moins imparfaite est celle dont nous avons parlé, qui considère le revenu de l'exploitation comme proportionnel à la valeur locative du sol cultivé.

Toutefois il est bon, comme le fait le projet Caillaux, imitant en cela l'Income-tax, de permettre au cultivateur, quand il est en mesure d'établir d'une façon

régulière son revenu réel, de se faire taxer à raison de ce revenu.

§ 6. — *Traitements publics et privés,
salaires et pensions*

Lorsqu'il s'agit de traitements ou de pensions payés par l'Etat ou par des établissements publics, la question de la taxation n'offre aucune difficulté : le système de la retenue effectuée lors du paiement assurera la perception exacte de l'impôt et la déclaration du contribuable constituerait une formalité absolument inutile. Il en est de même pour les traitements ou salaires payés par les grandes sociétés ou compagnies dont les archives sont, d'après les lois en vigueur, ouvertes aux investigations officielles des agents de l'Etat.

Mais la question change lorsqu'on passe aux traitements ou salaires payés par des particuliers ou par des sociétés n'ayant pas à subir le contrôle de l'Etat.

On pourrait demander aux employeurs de fournir la liste de leurs commis ou ouvriers en indiquant le montant des émoluments versés à chacun d'eux.

Le contrôle de ces déclarations ne serait pas de nature à porter atteinte au secret des affaires, mais des fraudes pourraient se produire : il pourrait se faire, comme cela a lieu en Angleterre par exemple, que les employés et ouvriers obtiennent de leur patron de figu-

rer sur ses registres comme touchant un traitement ou salaire inférieur à celui qui leur est réellement alloué. De plus, un tel procédé serait peut-être de nature à susciter des difficultés et des rancunes entre patrons et salariés.

Aussi semblerait-il préférable de demander au redevable lui-même la déclaration du montant de ses appointements. En général, celui-ci ne ferait pas les mêmes difficultés pour fournir cette indication que si on lui demandait de déclarer le chiffre total de sa fortune car, même au cas où le produit de son travail constituerait sa seule ressource, il ne serait pas obligé de faire connaître, dans sa déclaration, l'absence d'autres revenus.

Le seul contrôle possible serait évidemment la production d'un certificat du patron ou la consultation des registres, et le même danger de fraude se retrouverait qu'au cas où c'est à l'employeur que l'on s'adresse pour obtenir les bases de la taxation. Et cependant il est bien difficile, pour éviter les inconvénients de la déclaration demandée à l'un ou à l'autre, de recourir à la méthode des signes extérieurs : le seul indice qui puisse ici être pris en considération, serait le loyer et, s'il peut, à la rigueur, être considéré comme signe extérieur du revenu total, il est impossible de le regarder comme proportionnel à un revenu particulier. On pourrait cependant, en tenant compte de ce que, pour beaucoup de salariés ou de petits employés, le traite-

ment constitue le seul revenu, adopter la taxation d'après la valeur locative de l'habitation en permettant au contribuable de se faire imposer pour le chiffre réel des revenus de son travail, en fournissant la déclaration de leur montant exact et en produisant, à l'appui de ses affirmations, des justifications dont la plus simple serait en général un certificat de son patron. Ce serait, semble-t-il, le meilleur procédé à employer, puisque, dans beaucoup de cas, il n'exigerait aucune déclaration ni par conséquent aucun contrôle, tout en donnant au contribuable la certitude de n'être pas imposé pour une somme supérieure aux revenus qu'il s'agit d'atteindre.

§ 7. — *Revenus des professions libérales*

Les difficultés que présente la taxation des revenus des professions libérales, sont aussi, et peut-être même plus considérables que celles auxquelles on se heurte lorsqu'on veut atteindre les bénéfices du commerce et de l'industrie.

Comment en effet arriver à une évaluation exacte du montant des profits imposables ? Peut-on les présumer proportionnels au chiffre du loyer ? Cette présomption aurait les plus grandes chances d'être fautive : bien souvent, à côté des produits qu'il tire de l'exercice de sa profession ou de son art, le médecin, l'avocat, le littérateur, l'artiste, jouira d'un revenu provenant d'une autre source et qui, déjà atteint dans une autre caté-

gorie, supporterait en plus un impôt basé sur le loyer.

Quant à la taxation d'office, on ne peut songer à l'employer : sur quelles bases s'appuieraient les agents du fisc pour déterminer le montant de la cote à assigner au redevable ? Ils seraient souvent amenés, faute de renseignements précis, à le taxer surtout d'après son train de vie, c'est-à-dire à transformer l'impôt sur le revenu en un impôt sur la dépense.

Il faudrait donc, pour atteindre les bénéfices réels des professions libérales, recourir à la déclaration du contribuable. Mais les déclarations seraient-elles toujours sincères ? Et comment s'assurer de leur exactitude ? Il serait évidemment impossible de permettre aux employés de l'Etat de pénétrer dans le cabinet du médecin ou de l'avocat, de fouiller dans ses papiers pour rechercher les mémoires ou autres documents susceptibles de les renseigner sur les bénéfices réalisés par le contribuable. On pourrait seulement donner à l'administration, lorsque, sans recourir à d'autres moyens que ceux mis à sa disposition d'après les lois existantes, elle croirait pouvoir établir l'insuffisance d'une déclaration, le droit de taxer d'office le redevable à la somme qui lui semblerait juste. Mais on se heurterait alors à une objection que nous avons déjà signalée en étudiant le projet Caillaux : si le contribuable se prétendait surtaxé, lui serait-il possible de prouver l'exactitude de ses affirmations, alors que le

secret professionnel l'empêcherait de produire les factures, pièces ou mémoires qui, la plupart du temps, lui permettraient seules de faire cette preuve ?

On pourrait songer à utiliser, comme pour les traitements ou salaires, le système de la taxation d'après le chiffre du loyer, en prenant aussi en considération divers éléments facilement constatables : nombre d'éditions d'un ouvrage, de causes plaidées par un avocat, d'ouvriers d'un journal, etc., et à admettre en même temps la déclaration facultative, mais on rencontrerait, au cas où cette déclaration serait faite, les mêmes difficultés de contrôle que précédemment.

Dans presque toutes les législations étrangères, le système employé pour la taxation des bénéfices des professions libérales est la déclaration du contribuable. Elle a été adoptée parce que, malgré tous ses inconvénients, elle est à peu près le seul mode d'évaluation utilisable en cette matière. Le projet Caillaux y a également recours et M. Renoult, dans son rapport du 13 juin 1907, soutenait en ces termes ce mode de taxation : « La déclaration sera généralement bien plus sincère qu'on ne le croit : un homme exerçant une profession libérale, un avocat ou médecin, hésiteront beaucoup, quand ils devront déclarer, sous leur signature, la moyenne de leurs revenus professionnels dans les trois dernières années, à inscrire un chiffre faux ; bien des raisons, parmi lesquelles un sentiment élémentaire de dignité personnelle d'abord, le souci aussi de

ne point se déprécier professionnellement soi-même, la crainte enfin d'être convaincu un jour ou l'autre de mensonge, les inciteront à faire une déclaration honnête et conforme aux faits. »

Il est possible en effet que la plupart des déclarations soient exactes, quoique l'exemple des pays étrangers soit de nature à inspirer des doutes à cet égard. En tous cas, il existera toujours la difficulté de la preuve à faire par le contribuable lorsque l'administration aura cru s'apercevoir d'une fraude dans la déclaration et sera parvenue à faire pénétrer sa conviction dans l'esprit du juge chargé de trancher le litige.

CONCLUSION

Malgré les inconvénients que présente la déclaration du contribuable comme mode d'évaluation des ressources imposables, il faut reconnaître que, dans bien des cas, elle peut rendre de grands services et que parfois même, elle constitue le seul procédé auquel il soit possible de recourir pour asseoir un impôt basé sur le revenu réel.

« Supposons que l'on confie à l'autorité le soin d'imposer chaque contribuable. Les agents chargés de ce soin vont procéder à leurs évaluations. Au moins jusqu'au jour où le contribuable aura élevé ses réclamations contre le chiffre de revenus qu'on lui attribue, on ne pourra faciliter le travail des agents par aucun pouvoir extraordinaire d'investigation. Ils devront donc se borner à supputer, computer, et discuter entre eux l'importance relative de tels ou tels revenus. J'admets qu'ils aient tous les moyens possibles d'informations, sauf cependant, la première année, la liste des fortunes individuelles. L'enregistrement, les bureaux des hypothèques ont été consultés. Eux-mêmes sont d'anciens fonctionnaires de l'assiette, qui, dans le

cadastre, les tables des patentes, et les registres matricules, peuvent trouver des éléments précieux de comparaison.

Malgré toutes ces précautions, avec toutes ces ressources, vont-ils pouvoir évaluer même approximativement la fortune du contribuable ? Sans doute, s'il s'agit d'un revenu foncier ou d'une créance hypothécaire. Mais prenons l'hypothèse d'un revenu industriel ou commercial ou d'une créance chirographaire. Ici, les éléments de comparaison manquent. Le chiffre de la patente n'est lui-même qu'une très imparfaite approximation, qu'une simple moyenne. L'agent pourra s'en servir pour exiger, sauf preuves certaines administrées par le contribuable, que le chiffre de l'impôt soit avec celui de la patente dans un rapport minimum à déterminer. Mais c'est tout ; et, en face de l'industriel et du capitaliste, il n'a plus, pour son compte, et, sauf des mesures spéciales qui ne sont pas de sa compétence, qu'à se déclarer impuissant.

« Veut-on, au contraire, laisser au contribuable l'initiative de la déclaration : les rôles sont changés. La déclaration faite, les agents sont, dans tous les cas, en possession d'un document qui sert de point de départ à leurs recherches : premier avantage. Le chiffre déclaré leur semble-t-il normal ? Ils l'acceptent pour vrai. Est-il, au contraire, évidemment trop faible ? Ils procèdent au redressement. Pour cela ils emploient comme moyens de contrôle, avec un succès au moins

égal, tous les documents qu'ils auraient employés comme moyens d'investigation.

Ce travail préalable terminé, ils retournent au contribuable et lui en communiquent le résultat, qui se traduit, je suppose, par une augmentation du chiffre déclaré.

Ici apparaît le second avantage : dans l'évaluation faite par l'autorité, le revenu imposé était-il inférieur au revenu réel ? le contribuable s'abstenait naturellement de toute réclamation. On ne pouvait pas, après avoir suspecté sa bonne foi, espérer de sa candeur qu'il allât déclarer un supplément de revenu échappé aux calculs des agents taxateurs. Si, plus tard, des agents supérieurs ou des commissions de redressement n'acceptaient pas les résultats constatés et, procédant à un nouvel examen appuyé peut-être sur des procédés d'information interdits aux premiers, venaient à découvrir un supplément de matière imposable, ils n'avaient pas le droit d'infliger au contribuable une pénalité quelconque pour avoir gardé le silence, car le silence n'est qu'une abstention, et aucune législation ne saurait punir, en une semblable hypothèse, la faute par omission, la *culpa in omittendo*. Tout autre serait le cas d'un contribuable qui a fait une déclaration inexacte : il a péché, cette fois, par action, et tombe sous le coup des peines édictées par la loi d'impôt (1). »

1. J. Chailley. *L'impôt sur le revenu*, p. 375 et ss.

Tels sont les avantages, très sérieux, qui ont fait adopter le procédé de la déclaration par la plupart des législations étrangères. Mais, même dans les cas où l'on est obligé d'y recourir, la déclaration offre de graves dangers, aussi bien pour l'Etat que pour les particuliers : le fisc, s'il ne veut pas recourir à des procédés de recherche inquisitoriaux, qui soulèveraient les réclamations de tous les contribuables, sera souvent réduit à accepter des déclarations dont il soupçonnera l'inexactitude. D'autres fois, au contraire, ce sera le redevable qui, accusé par l'administration d'avoir fourni des indications erronées sur le chiffre de ses revenus, éprouvera la plus grande peine à se justifier.

Si l'on veut assurer la sincérité des déclarations, tout en repoussant des moyens de contrôle qui, acceptés dans quelques pays étrangers, le seraient difficilement en France, il faudra recourir à des pénalités sévères dont la gravité soit de nature à faire hésiter ceux qui seraient tentés de dissimuler une partie de leurs ressources. Mais de telles sanctions ne devraient évidemment être appliquées qu'au cas où l'intention frauduleuse serait absolument certaine, et il ne sera pas toujours aisé de distinguer de la fraude l'erreur involontaire résultant de l'ignorance : la classification des revenus, leur évaluation, les déductions à opérer pour obtenir le revenu net imposable offriront de grandes difficultés pour beaucoup de contribuables. Des erreurs

de leur part pourront fort bien passer pour des dissimulations intentionnelles et leur faire encourir les sanctions légales s'ils n'arrivent pas à prouver leur bonne foi.

Au point de vue moral enfin, un impôt basé sur la déclaration, qui, forcément, pousse à la fraude, ne semble pas très recommandable. « Avec la déclaration, dit Stuart Mill, les gens sans probité réussissent à ne payer qu'une petite partie de ce qu'ils devraient payer et des personnes, même honnêtes dans leurs affaires courantes, sont tentées de transiger avec leur conscience, au moins au point de trancher en leur faveur tous les cas sur lesquels peut s'élever l'ombre d'une discussion ou d'un doute ; tandis que les gens strictement véridiques sont souvent astreints à payer plus même que l'Etat ne demande, par suite du pouvoir d'imposer d'office, confié nécessairement aux commissaires pour balancer le pouvoir qu'a le contribuable de dissimuler ses revenus (1). »

Faire payer par les citoyens consciencieux la part d'impôt à laquelle échappent ceux qui, moins scrupuleux et suffisamment habiles, arrivent à cacher aux yeux de l'administration une partie de leurs ressources, tel est presque toujours le résultat d'un système fiscal basé sur la déclaration. Et ce danger n'est pas le seul ; un autre, plus grave encore peut-être, toujours au point

1. Cité par Chailley. *L'impôt sur le revenu*, p. 378.

de vue des mœurs d'une nation, c'est qu'il provoque la délation : il est si commode de satisfaire une rancune ou même un simple sentiment d'envie, en dénonçant au fisc l'existence, entre les mains de celui à qui on cherche à nuire, d'un élément de richesse dont on connaît ou dont on soupçonne la dissimulation ; et la multiplicité de semblables dénonciations est d'autant plus à craindre qu'elles peuvent constituer pour les agents de l'administration une source de renseignements nombreux, sinon toujours absolument exacts, et que bien peu d'entre eux probablement se refuseraient à utiliser.

En résumé, quand on établit, malgré les difficultés que présente son application, un impôt basé sur le revenu réel, il faut se résoudre à employer la déclaration des contribuables. Mais lorsque, par la méthode des signes extérieurs, on peut obtenir sur le revenu imposable des renseignements suffisamment précis pour que son emploi n'entraîne pas d'inégalités choquantes, ou quand la taxation d'office est possible sans nécessiter de la part des agents chargés de l'assiette de l'impôt des investigations exagérées, il est préférable de recourir à l'une d'elles, car, comme le disait en 1894 M. Poincaré, alors ministre des Finances, à la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur le revenu, « la déclaration est un pis-aller ; c'est le mode de perception auquel on doit recourir quand on n'en trouve pas d'autre. »

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	5
CHAPITRE I. — Les impôts directs sous l'Ancien régime.....	9
<i>Section I.</i> — La taille.....	9
<i>Section II.</i> — La capitation.....	25
<i>Section III.</i> — Les dixièmes et vingtièmes.....	28
CHAPITRE II. — Les impôts directs pendant la période révolutionnaire	39
<i>Section I.</i> — La contribution foncière.....	43
<i>Section II.</i> — La contribution personnelle-mobilière.....	50
<i>Section III.</i> — La contribution des portes et fenêtres et les patentes	57
CHAPITRE III. — Le système fixal français actuel.....	61
<i>Section I.</i> — L'impôt foncier.....	62
§ 1. — Contribution foncière des propriétés non bâties.....	62
§ 2. — Contribution foncière des propriétés bâties.....	65
<i>Section II.</i> — La contribution personnelle-mobilière.....	68
<i>Section III.</i> — L'impôt des portes et fenêtres.....	69
<i>Section IV.</i> — L'impôt des patentes.....	69
<i>Section V.</i> — Taxes assimilées aux contributions directes.....	71
§ 1. — La redevance des mines.....	71
§ 2. — La contribution des chevaux, voitures, mules et mulets.....	73
§ 3. — La taxe sur les billards publics et privés.....	74
§ 4. — La taxe sur les cercles, sociétés et lieux de réunion	74
CHAPITRE IV. — Etude de quelques systèmes étrangers.....	81
<i>Section I.</i> — L'Einkommensteuer prussien.....	82
<i>Section II.</i> — L'Income-tax	100

Section III. — L'Impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière.....	119
CHAPITRE V. — Les projets d'impôt sur le revenu en France.....	139
Section I. — Projets antérieurs à 1907.....	140
Section II. — Le projet Caillaux de 1907.....	150
§ 1. — L'impôt général sur les revenus.....	151
§ 2. — L'impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu.....	171
CHAPITRE VI. — La valeur de la déclaration comme mode d'assiette d'un impôt sur le revenu.....	177
Section I. — La déclaration comme mode d'évalua- tion du revenu global.....	179
Section II. — La déclaration comme mode d'évalua- tion des revenus classifiés.....	188
§ 1. — Revenus des propriétés bâties.....	189
§ 2. — Revenus des propriétés non bâties.....	190
§ 3. — Revenus des capitaux mobiliers.....	191
§ 4. — Bénéfices du commerce, de l'industrie et des charges et offices.....	194
§ 5. — Bénéfices de l'exploitation agricole.....	203
§ 6. — Traitements publics et privés, salaires et pensions.....	205
§ 7. — Revenus des professions libérales.....	207
CONCLUSION.....	211

Vu : le Président de la thèse

JACQUELIN

Vu : le Doyen

CAUWÈS

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris

L. LIARD

